

# International Auditing and Assurance Standards Board

## Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados

*Edição 2018*  
*Parte I*

Publicado por:



International  
Federation  
of Accountants®

Traduzido e Republicado por:



ORDEM DOS  
REVISORES OFICIAIS  
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

ISA®

ISQC™

IAPN™

The structures and processes that support the operations of the IAASB are facilitated by the International Federation of Accountants® or IFAC®.

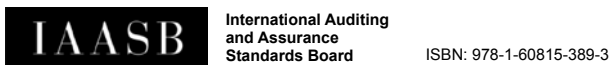
The IAASB and IFAC do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, Exposure Drafts, Consultation Papers, and other IAASB publications are published by, and copyright of, IFAC.

Copyright © December 2018 by IFAC. All rights reserved. This publication may be downloaded for personal and non-commercial use (i.e., professional reference or research) or purchased from [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org). Written permission is required to translate, reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of, this document.

The 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', and IAASB logo are trademarks of IFAC, or registered trademarks and service marks of IFAC in the US and other countries.

For copyright, trademark, and permissions information, please go to [permissions](mailto:permissions@ifac.org) or contact [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).



Este Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados – Edição 2018, Parte I do International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) publicado pela International Federation of Accountants (IFAC) em dezembro de 2018 em língua inglesa, foi traduzido para língua portuguesa pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) em setembro de 2019, e é reproduzido com a autorização da IFAC. O processo de tradução deste Manual foi apreciado pela IFAC e a tradução foi feita de acordo com a "Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards" publicado pela IFAC". O texto aprovado do Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados – Edição 2018, Parte I é o publicado pela IFAC em língua inglesa. A IFAC não assume qualquer responsabilidade pela exatidão e plenitude da tradução ou por ações que possam resultar da sua utilização.

Texto em língua inglesa do Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados – Edição 2018, Parte I © 2018 pela International Federation of Accountants (IFAC). Todos os direitos reservados.

Texto em língua portuguesa do Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados – Edição 2018, Parte I © 2018 pela International Federation of Accountants (IFAC). Todos os direitos reservados.

Título original: Handbook of International Quality, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements – Volume I, 2018 Edition ISBN: 978-1-60815-389-3

Contacte [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) para permissão para reproduzir, armazenar ou transmitir, ou para fazer outras utilizações similares deste documento.

ISBN: 978-989-20-9774-9

Dépósito legal: 459825/19

## Marcas Comerciais, Marcas Registradas e Marcas de Serviços

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Control™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISRS™

ISQN™

IAPN™



## NOTA À EDIÇÃO 2018

A presente edição do Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados (Edição 2018) é uma tradução da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas com base no texto original em língua inglesa emitido pelo *Internacional Audit and Assurance Standards Board* (IAASB) da *International Federation of Accountants* (IFAC).

O Manual compreende três Partes distintas com o seguinte conteúdo:

**Parte I** – Textos Introdutórios, Glossário de Termos, Norma Internacional de Controlo de Qualidade (ISQC) 1, Normas Internacionais de Auditoria (ISA) e Recomendações de Práticas Internacionais de Auditoria (IAPN 1000 – Considerações Especiais na Auditoria de Instrumentos Financeiros)

Comparativamente com a última Edição da Ordem, foram feitas revisões às seguintes Normas:

- ISA 250 (Revista), *Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*
- ISA 540 (Revista), *Auditar Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações*
- ISA 800 (Revista), *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais de Finalidade Especial*
- ISA 805 (Revista), *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Isoladas e de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira*
- ISA 810 (Revista), *Trabalhos para Relatar sobre Demonstrações Financeiras Resumidas*

As revisões às ISA acima indicadas determinaram, também, ajustamentos em outras ISA as quais, no texto original, não estão consideradas nas normas respetivas mas numa secção independente intitulada “Conforming Amendments To Other ISAs”.

Nesta versão em língua portuguesa, esses ajustamentos já estão incluídos nos textos respetivos das ISA agora publicadas.

**Parte II** – Normas Internacionais de Trabalhos de Revisão, Normas Internacionais de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Normas Internacionais de Serviços Relacionados

Comparativamente com a última Edição da Ordem, foram feitas revisões às seguintes Normas:

- ISRE 2400 (Revista), *Trabalhos para Rever Demonstrações Financeiras*
- ISAE 3000 (Revista), *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que não Sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica*

**Parte III** – Suplemento ao Manual das Normas de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados

Este Suplemento foi editado pela primeira vez pela IFAC em dezembro de 2018 e compreende os seguintes textos:

- Referencial para a Qualidade da Auditoria: Elementos Chave que criam um Ambiente para a Qualidade da Auditoria
- Referencial Internacional para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade Ajustado

**MANUAL DAS NORMAS INTERNACIONAIS  
DE CONTROLO DE QUALIDADE, AUDITORIA, REVISÃO,  
OUTROS TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE, E  
SERVIÇOS RELACIONADOS**

**PARTE I**

**ÍNDICE**

---

	Página
A Função da International Federation of Accountants .....	9
Estrutura das Normas Emitidas pelo International Auditing and Assurance Standards Board .....	10
Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados .....	11–15
Glossário de Termos .....	16–49
<b>NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTROLO DE QUALIDADE</b>	
ISQC 1, Controlo de Qualidade para Firms que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras, e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados .....	50–86
<b>AUDITORIAS DE INFORMAÇÃO FINANCEIRA HISTÓRICA</b>	
<b>200–299 PRINCÍPIOS E RESPONSABILIDADES GERAIS</b>	
ISA 200, Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria .....	87–118
ISA 210, Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria .....	119–144
ISA 220, Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras .....	145–165
ISA 230, Documentação de Auditoria .....	166–179
ISA 240, As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras .....	180–229

ISA 250 (Revista), Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras .....	230–249
ISA 260 (Revista), Comunicação com os Encarregados da Governação .....	250–279
ISA 265, Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e do Órgão de Gestão .....	280–291
<b>300–499 Avaliação do Risco e Resposta aos Riscos Avaliados</b>	
ISA 300, Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras .....	292–306
ISA 315 (Revista), Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente .....	307–367
ISA 320, A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria .....	368–377
ISA 330, As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados .....	378–402
ISA 402, Considerações de Auditoria Relativas a uma Entidade que Utiliza uma Organização de Serviços .....	403–427
ISA 450, Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria .....	428–442
<b>500–599 Prova de Auditoria</b>	
ISA 500, Prova de Auditoria .....	443–466
ISA 501, Prova de Auditoria - Considerações Especificas para Itens Selecionados .....	467–477
ISA 505, Confirmações Externas .....	478–489
ISA 510, Trabalhos de Auditoria Iniciais - Saldos de Abertura .....	490–504
ISA 520, Procedimentos Analíticos .....	505–513
ISA 530, Amostragem de Auditoria .....	514–531
ISA 540 (Revista), Auditar Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações .....	532–608
ISA 550, Partes Relacionadas .....	609–638
ISA 560, Acontecimentos Subsequentes .....	639–652
ISA 570 (Revista), Continuidade .....	653–683
ISA 580, Declarações Escritas .....	684–701



## **600–699 Usar o Trabalho de Terceiros**

ISA 600, Considerações Especiais - Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componente) .....	702–755
ISA 610 (Revista), Usar o Trabalho de Auditores Internos .....	756–780
ISA 620, Usar o Trabalho de um Perito do Auditor .....	781–802

## **700–799 Conclusões de Auditoria e Relato**

ISA 700 (Revista), Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras .....	803–858
ISA 701, Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente .....	859–884
ISA 705 (Revista), Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente .....	885–917
ISA 706 (Revista), Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente .....	918–936
ISA 710, Informação Comparativa - Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas .....	937–958
ISA 720 (Revista), As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação.....	959–1009

## **800–899 ÁREAS ESPECIALIZADA**

ISA 800 (Revista), Considerações Especiais - Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais de Finalidade Especial .....	1010–1034
ISA 805 (Revista), Considerações Especiais - Auditorias de Demonstrações Financeiras Isoladas e de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira .....	1035–1065
ISA 810 (Revista), Trabalhos para Relatar Sobre Demonstrações Financeiras Resumidas .....	1066–1096

## **RECOMENDAÇÕES DE PRÁTICAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA**

IAPN 1000, Considerações Especiais na Auditoria de Instrumentos Financeiros .....	1097–1168
---	-----------



## A FUNÇÃO DA INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS

A International Federation of Accountants (IFAC) serve o interesse público ao contribuir para o desenvolvimento de organizações fortes e sustentáveis, mercados e economias. Ela defende a transparência, responsabilidade pelos atos e comparabilidade do relato financeiro; auxilia o desenvolvimento da profissão de auditoria e contabilidade; e comunica a importância e valor dos profissionais de auditoria e contabilidade à comunidade financeira global. Fundada em 1977, a IFAC é atualmente composta por mais de 175 membros e associados de mais de 130 países e jurisdições, representando aproximadamente 3 milhões de profissionais em regime liberal, e na educação, setor público, indústria e comércio.

Como parte do seu mandato de interesse público, a IFAC contribui para o desenvolvimento, adoção e implementação de normas de auditoria e garantia de fiabilidade de alta qualidade, principalmente através do seu apoio ao IAASB. A IFAC proporciona recursos humanos, instalações, suporte de comunicações e financiamento a este organismo de normalização independente e facilita as nomeações e processos de seleção dos seus membros.

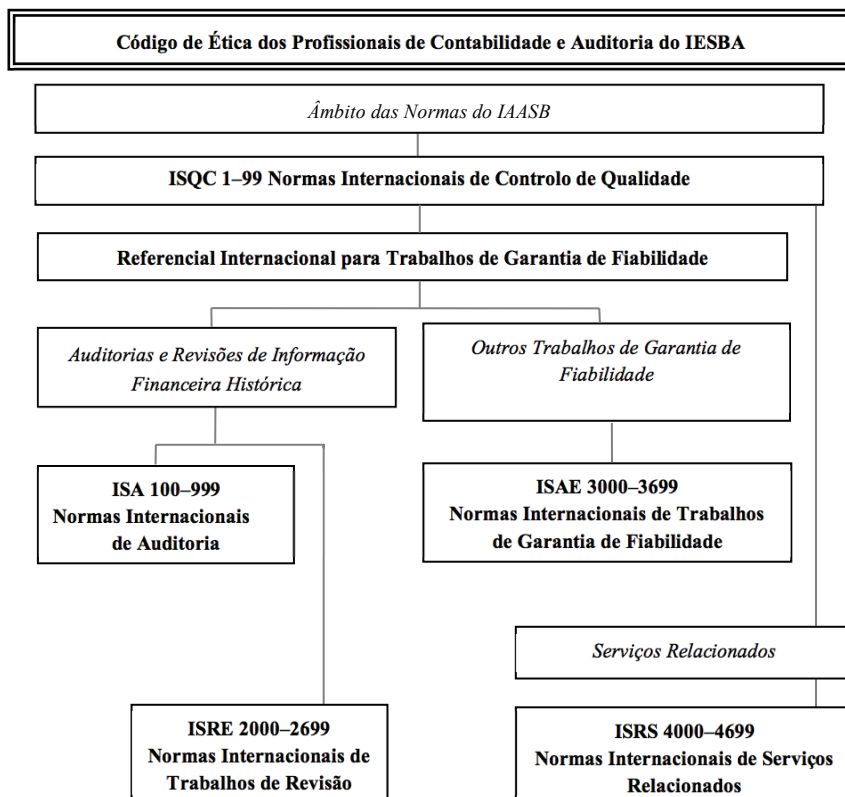
O IAASB estabelece as suas próprias agendas e aprova as suas publicações de acordo com um processo estabelecido e sem o envolvimento da IFAC. A IFAC não tem capacidade de influenciar as agendas ou publicações. A IFAC publica manuais, normas e outras publicações e detêm os direitos de autor.

A independência do IAASB é salvaguardada através de vários modos:

- supervisão independente do interesse público, formal, relativamente ao estabelecimento das normas pelo Public Interest Oversight Board (ver [www.ipiob.org](http://www.ipiob.org) para mais informação), a qual inclui um processo rigoroso envolvendo consulta pública;
- um convite público para nomeações e uma supervisão independente, formal, do processo de nomeação/seleção, pelo Public Interest Oversight Board;
- transparência total, tanto em termos do processo devido para a normalização como do acesso público aos materiais da agenda, reuniões e a publicação de bases para conclusões em cada norma final;
- o envolvimento de um Grupo de Aconselhamento Consultivo e observadores no processo de normalização; e
- o requisito que os membros do IAASB, bem como as organizações de nomeação/empregadores, se comprometam com a independência, integridade e missão de interesse público do conselho.
- the requirement that IAASB members, as well as nominating/employing organizations, commit to the board's independence, integrity, and public interest mission.

Para mais informações visite o website da IFAC em [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

**ESTRUTURA DAS NORMAS  
EMITIDAS PELO INTERNATIONAL AUDITING  
AND ASSURANCE STANDARDS BOARD**



# PREFÁCIO ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTROLO DE QUALIDADE, AUDITORIA, REVISÃO, OUTROS TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE E SERVIÇOS RELACIONADOS

(Em vigor desde 15 de dezembro de 2011)

## ÍNDICE

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b> .....	1–2
<b>As Normas do IAASB</b> .....	3–4
As Normas Oficiais do IAASB .....	3–4
<b>A Autoridade Inerente às Normas Internacionais Emitidas pelo IAASB</b> .....	5–17
Normas Internacionais de Auditoria .....	11
Normas Internacionais de Controlo de Qualidade .....	12
Outras Normas Internacionais.....	13–16
Julgamento Profissional .....	17
Aplicabilidade das Normas Internacionais .....	18–19
<b>Material não Oficial</b> .....	20–22
Recomendações de Práticas Internacionais de Auditoria .....	21–22
Recomendações de Práticas Relacionadas com Outras Normas Internacionais .....	23
Publicações Internas .....	24
<b>Língua</b> .....	25

---

## **Introdução**

1. Este prefácio às *Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados* é emitido para facilitar a compreensão do âmbito e autoridade das normas que o International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) emite, conforme estabelecido nos Termos de Referência do IAASB.
2. O IAASB tem um compromisso para desenvolver um conjunto de Normas Internacionais e outras normas que sejam geralmente aceites em todo o mundo. Os membros do IAASB agem no interesse comum do público em geral e da profissão de auditoria mundial. Daqui pode resultar que se tome uma posição numa matéria que não esteja de acordo com a prática corrente no seu país ou firma ou que não esteja de acordo com a posição tomada por aqueles que pretendem tornar-se membros do IAASB.

## **As Normas do International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)**

### **As Normas Oficiais do IAASB**

3. As normas do IAASB regem a auditoria, a revisão, outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados, que sejam conduzidos de acordo com Normas Internacionais. Não se sobrepõem às leis ou regulamentos nacionais que regem a auditoria de demonstrações financeiras históricas ou os trabalhos de garantia de fiabilidade sobre outra informação num determinado país, e que são exigidos de acordo com as normas nacionais desse país. No caso em que as leis ou regulamentos nacionais difiram das Normas do IAASB, ou sejam com elas conflitantes, num determinado assunto, um trabalho conduzido de acordo com as leis ou regulamentos nacionais não está automaticamente em conformidade com as Normas do IAASB. Um auditor não deve invocar conformidade com as Normas do IAASB a menos que o auditor tenha cumprido integralmente todas as normas que sejam relevantes para o trabalho.
4. As normas oficiais do IAASB são as Normas Internacionais que são emitidas seguindo um processo estabelecido do IAASB.

## **A Autoridade Inerente às Normas Internacionais Emitidas pelo IAASB**

5. As Normas Internacionais de Auditoria (ISA) devem ser aplicadas na auditoria de informação financeira histórica.
6. As Normas Internacionais de Trabalhos de Revisão (ISRE) devem ser aplicadas na revisão de informação financeira histórica.
7. As Normas Internacionais de Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) devem ser aplicadas em trabalhos de garantia de fiabilidade que não sejam auditoria ou revisão de informação financeira histórica.

8. As Normas Internacionais de Serviços Relacionados (ISRS) devem ser aplicadas a trabalhos de compilação, trabalhos para aplicar procedimentos acordados a informação e outros trabalhos de serviços relacionados conforme especificados pelo IAASB.
9. As ISA, ISRE, ISAE e ISRS são coletivamente referidas como as Normas de Trabalho do IAASB.
10. As Normas Internacionais de Controlo de Qualidade (ISQC) devem ser aplicadas a todos os serviços abrangidos pelas Normas de Trabalho do IAASB.

### **Normas Internacionais de Auditoria**

11. As ISA são escritas no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras<sup>1</sup> executadas por um auditor independente. Devem ser adaptadas conforme necessário nas circunstâncias quando aplicadas à auditoria de outra informação financeira histórica. A autoridade das ISA está estabelecida na ISA 200.<sup>2</sup>

### **Normas Internacionais de Controlo de Qualidade**

12. As ISQC são escritas para serem aplicadas pelas firmas relativamente a todos os seus serviços abrangidos pelas Normas de Trabalho do IAASB. A autoridade da ISQC é estabelecida na introdução às ISQC.

### **Outras Normas Internacionais**

13. Algumas Normas Internacionais identificadas nos parágrafos 6-8 contêm: objetivos, requisitos, material de aplicação e outro material explicativo, matérias introdutórias e definições. Estes termos devem ser interpretados de forma análoga diretamente à forma como estão explicados no âmbito das ISA e de auditorias de demonstrações financeiras na ISA 200.
14. Outras Normas Internacionais identificadas nos parágrafos 6-8 contêm princípios básicos e procedimentos essenciais (identificados a letras a negrito pela palavra "deve") juntamente com a respetiva orientação na forma de material explicativo e outro, incluindo apêndices. Os princípios básicos e procedimentos essenciais devem ser entendidos e aplicados no contexto do material explicativo e outro que proporciona orientação para a sua aplicação. É por isso necessário considerar todo o texto de uma Norma para compreender e aplicar os princípios básicos e procedimentos essenciais.

<sup>1</sup> Salvo disposto de forma diferente, "demonstrações financeiras" significa demonstrações financeiras compreendendo informação financeira histórica.

<sup>2</sup> ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*

15. Os princípios básicos e procedimentos essenciais de uma Norma devem ser aplicados em todos os casos em que sejam relevantes nas circunstâncias do trabalho. Porém, em circunstâncias excepcionais um auditor pode julgar necessário não cumprir um procedimento essencial relevante a fim de atingir a finalidade desse procedimento. Quando surgir tal situação, exige-se que o auditor documente como os procedimentos alternativos executados atingem a finalidade do procedimento e, exceto quando for claro de forma diferente, as razões do não cumprimento. Espera-se que a necessidade do auditor não cumprir um procedimento essencial relevante só surja quando, nas circunstâncias específicas do trabalho, esse procedimento seria ineficaz.
16. Os apêndices, que fazem parte do material de aplicação, são uma parte integrante de uma Norma. A finalidade e uso pretendido de um apêndice são explicados no corpo da respetiva Norma ou dentro do título e introdução do próprio apêndice.

### **Julgamento Profissional**

17. A natureza das Normas Internacionais exige que o auditor exerça julgamento profissional ao aplicá-las.

### **Aplicabilidade das Normas Internacionais**

18. O âmbito, data de entrada em vigor e qualquer limitação específica da aplicabilidade de uma Norma Internacional específica estão clarificados na Norma. Salvo disposto de forma diferente na Norma Internacional, permite-se que o auditor aplique uma Norma Internacional antes da data de entrada em vigor nela constante.
19. As Normas Internacionais são relevantes para trabalhos no setor público. Quando apropriado, são incluídas considerações específicas do setor público:
  - (a) Dentro do corpo de uma Norma Internacional no caso das ISA e ISQC; ou
  - (b) Numa Perspetiva do Setor Público (PSP) que aparece no final de outras Normas Internacionais.

### **Material não Oficial**

20. O material não oficial inclui as Recomendações de Práticas emitidas pelo IAASB e publicações internas. O Material não oficial não faz parte das Normas Internacionais do IAASB.



## Recomendações de Práticas Internacionais de Auditoria

21. As Recomendações de Práticas Internacionais de Auditoria (IAPN) não impõem requisitos adicionais para além dos incluídos nas ISA, nem alteram a responsabilidade do auditor de cumprir todas as ISA relevantes para a auditoria. As IAPN proporcionam orientação prática aos auditores e têm como finalidade ser disseminadas pelos responsáveis por normas nacionais, ou serem usadas no desenvolvimento de material nacional correspondente. Também proporcionam material que as firmas podem usar no desenvolvimento dos seus programas de formação e orientação interna.
22. Dependendo da natureza dos tópicos cobertos, uma IAPN pode ajudar o auditor a:
  - Compreender as circunstâncias da entidade e fazer julgamentos sobre a identificação e avaliação dos riscos de distorção material;
  - Fazer julgamentos sobre como responder aos riscos avaliados, incluindo julgamentos sobre procedimentos que podem ser apropriados nas circunstâncias; ou
  - Fazer considerações sobre o relato, incluindo formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras e comunicar com os encarregados da governação.

## Recomendações de Práticas Relacionadas com Outras Normas Internacionais

23. O IAASB pode também emitir Recomendações de Práticas Internacionais de Trabalhos de Revisão (IREPN), Recomendações de Práticas Internacionais de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (IAEPN) e Recomendações de Práticas Internacionais de Serviços Relacionados (IRSPN) para servir a mesma finalidade na implementação das ISRE, ISAE e ISRS, respetivamente.

## Publicações Internas

24. As publicações internas são usadas para ajudar a aumentar a consciência dos profissionais sobre matérias novas ou emergentes significativas ao referirem-se a requisitos existentes e material de aplicação, ou para direcionar a sua atenção para disposições relevantes das normas do IAASB.

## Língua

25. O único texto oficial de uma Norma Internacional, Recomendação de Práticas, projeto de norma ou outra publicação do IAASB é o publicado pelo IAASB em língua inglesa.

## GLOSSÁRIO DE TERMOS<sup>1</sup>

*\*Acontecimentos subsequentes* – Acontecimentos que ocorrem entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor e factos de que o auditor toma conhecimento depois da data do seu relatório.

*Ajustamentos pró-forma* – Em relação a informação financeira não ajustada incluem:

- (a) Ajustamentos à informação financeira não ajustada que divulguem o impacto de qualquer acontecimento ou transação significativo como se o acontecimento tivesse ocorrido ou a transação tivesse sido realizada numa data anterior selecionada para efeitos da divulgação; e
- (b) Ajustamentos à informação financeira não ajustada que sejam necessários para que a informação financeira pró-forma seja compilada numa base consistente com o referencial de relato financeiro aplicável da entidade que relata e com as suas políticas contabilísticas desse referencial.

Os ajustamentos pró-forma incluem informação financeira relevante sobre um negócio que foi, ou está para ser, adquirido ou alienado na medida em que tal informação seja usada na compilação de informação financeira pró-forma (informação financeira da entidade adquirida ou alienada).

*Ambiente de controlo* – Inclui as funções de governação e de gestão e as atitudes, conhecimento e ações dos encarregados da governação e do órgão de gestão com respeito ao sistema de controlo interno e à sua importância na entidade. O ambiente de controlo é um componente do controlo interno.

*Ambiente de TI* – As políticas e os procedimentos que a entidade implementa e a infraestrutura de TI (hardware, sistemas operativos, etc.) e software de aplicação que usa para suportar as operações do negócio e atingir as estratégias de negócio.

*Âmbito de uma revisão* – Os procedimentos considerados necessários nas circunstâncias para atingir o objetivo da revisão.

*\*Amostragem* – (ver *Amostragem de auditoria*)

*\*Amostragem de auditoria (amostragem)* – Aplicação de procedimentos de auditoria a menos de 100% dos itens de uma população relevante para a auditoria, de tal forma que todas as unidades de amostragem tenham uma probabilidade de seleção, com o objetivo de proporcionar ao auditor uma base razoável para extrair conclusões acerca de toda a população.

---

<sup>1</sup> \*Indica um termo definido nas ISA

<sup>†</sup> Indica um termo definido na ISQC 1

No caso de trabalhos do setor público, os termos deste Glossário devem ser lidos como se referindo aos seus equivalentes do setor público.

Sempre que não tenham sido definidos termos contabilísticos nas tomadas de posição do International Auditing and Assurance Standards Board, deve ser feita referência ao Glossário de Termos publicado pelo International Accounting Standards Board.

\**Amostragem estatística* – Uma abordagem à amostragem que tem as características seguintes:

- (a) Seleção aleatória dos itens da amostra; e
- (b) Uso da teoria das probabilidades para avaliar os resultados da amostra, incluindo a mensuração do risco de amostragem.

Uma abordagem de amostragem que não tenha as características (a) e (b) é considerada amostragem não estatística.

*Ano base* – Um ano específico ou uma média de vários anos face ao qual as emissões de uma entidade são comparadas ao longo do tempo.

\**Anomalia* – Uma distorção ou um desvio que é comprovadamente não representativo de distorções ou desvios numa população.

\**Apropriação (da prova de auditoria)* – A medida da qualidade da prova de auditoria, isto é, a sua relevância e a sua fiabilidade ao proporcionar suporte para as conclusões sobre as quais se baseia a opinião do auditor

*Apropriação indevida de ativos* – Envolve o furto de ativos de uma entidade e é muitas vezes perpetrado por empregados em quantias relativamente pequenas e imateriais. Porém, pode também envolver o órgão de gestão que geralmente é mais capaz de esconder ou disfarçar apropriações indevidas por formas que são difíceis de detetar.

\**Asserções* – Declarações prestadas pelo órgão de gestão, de forma explícita ou outra, que são incorporadas nas demonstrações financeiras e usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções materiais que podem ocorrer. No contexto da ISAE 3410, as asserções são definidas como declarações prestadas pela entidade, de forma explícita ou outra, que estão incorporados na declaração GEE e usadas pelo profissional de auditoria para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer.

\**Assistência direta* – O uso de auditores internos para executarem procedimentos de auditoria sob a direção, supervisão e revisão do auditor externo.

*Associação* – (ver *Associação do auditor à informação financeira*)

*Associação do auditor à informação financeira* – Um auditor está associado à informação financeira quando anexa um relatório a essa informação ou consente o uso do seu nome numa relação profissional.

*Atividades de controlo* – As políticas e os procedimentos que contribuem para assegurar que as diretivas do órgão de gestão são levadas a efeito. As atividades de controlo são um componente do controlo interno.

\**Auditor* – O termo “auditor” é usado para referir a pessoa ou pessoas que conduzem a auditoria, geralmente o sócio responsável pelo trabalho ou outros membros da equipa de trabalho ou, como aplicável, a firma. Quando uma ISA se destina expressamente a que um requisito ou responsabilidade seja satisfeito pelo sócio responsável pelo

trabalho, usa-se a expressão “sócio responsável pelo trabalho”, em vez de “auditor”. “Sócio responsável pelo trabalho” e “firma” devem ser lidos como se referindo aos seus termos equivalentes do setor público, quando relevante.

\**Auditor antecessor* – O auditor de uma firma de auditoria diferente que auditou as demonstrações financeiras de uma entidade no período anterior e que foi substituído pelo auditor corrente.

\**Auditor do componente* – Um auditor que, a pedido da equipa de trabalho do grupo, executa trabalho sobre informação financeira relativa a um componente para efeitos de auditoria do grupo.

\**Auditor do serviço* – Um auditor que, a pedido da organização de serviços, emite um relatório de garantia de fiabilidade sobre os controlos de uma organização de serviços.

*Auditor do serviço (no contexto da ISAE 3402)*— Um profissional que, a pedido da organização de serviços, emite um relatório de garantia de fiabilidade sobre os controlos de uma organização de serviços

\**Auditor do utente* – Um auditor que audita e relata sobre as demonstrações financeiras de uma entidade utente.

*Auditor do utente (no contexto da ISAE 3402)*—Um auditor que audita e relata sobre as demonstrações financeiras da entidade utente.<sup>2</sup>

\**Auditor experiente* – Um indivíduo (interno ou externo à firma) com experiência prática de auditoria e um conhecimento razoável:

- (a) De processos de auditoria;
- (b) Das ISA e dos requisitos legais e regulamentares aplicáveis;
- (c) Do ambiente do negócio em que a entidade opera; e
- (d) Dos assuntos de auditoria e de relato financeiro relevantes para o setor de atividade da entidade.

*Auditores internos* – Os indivíduos que executam as atividades da função de auditoria interna. Os auditores internos podem pertencer a um departamento de auditoria interna ou função equivalente.

\**Auditoria do grupo* – A auditoria das demonstrações financeiras do grupo.

*Avaliador* – A parte que mensura ou avalia a matéria objeto de apreciação face a critérios. O avaliador possui competências na matéria objeto de apreciação.

*Avaliar* – Identificar e analisar as questões relevantes, incluindo realizar procedimentos adicionais, conforme necessário, para chegar a uma conclusão específica sobre uma matéria. “Avaliar”, por convenção, é apenas usado em relação a uma série de situações,

---

<sup>2</sup> No caso de uma organização de subserviços, o auditor do serviço de uma organização de serviços que usa os serviços de uma organização de subserviços é também auditor do utente.

incluindo prova, os resultados dos procedimentos e a eficácia da resposta do órgão de gestão a um risco.

*Cap and trade (no contexto da ISAE 3410)* – Um sistema que estabelece limites legais, imputa concessões de emissões a participantes, e permite-lhes negociar concessões e créditos de emissões uns com os outros.

*Carta de compromisso* – Termos acordados de um trabalho redigidos em forma de carta.

*Carve-out method* – Método de tratar os serviços prestados por uma organização de subserviços, por meio da qual a descrição do sistema da organização de serviços inclui a natureza dos serviços prestados por uma organização de subserviços, mas em que os objetivos de controlo relevantes da organização de subserviços e respetivos controlos são excluídos da descrição do sistema da organização de serviços e do âmbito do trabalho do auditor do serviço. A descrição do sistema da organização de serviços e o âmbito do trabalho do auditor do serviço incluem controlos na organização de serviço para monitorar a eficácia dos controlos da organização de subserviços, que podem incluir a revisão de um relatório de garantia de fiabilidade da organização de serviços sobre os controlos na organização de subserviços.

\**Ceticismo profissional* – Atitude que inclui uma mente interrogativa, que está alerta para condições que possam indicar uma possível distorção devido a erro ou a fraude, e uma apreciação crítica da prova.

*Circunstâncias do trabalho* – O contexto geral que define um trabalho em particular, o qual inclui: os termos do trabalho, se é um trabalho de garantia razoável de fiabilidade ou um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, as características da matéria objeto de apreciação, os critérios de mensuração ou avaliação, a informação necessária para os utilizadores, as características relevantes da parte responsável, o avaliador, a parte contratante e o seu ambiente, e outros assuntos, por exemplo, acontecimentos, transações, condições e práticas que tenham um efeito significativo no trabalho.

*Compensação comprada* – Uma redução de emissões em que a entidade paga pelo abaixamento das emissões de uma outra entidade (reduções de emissões) ou pelo aumento das eliminações de uma outra entidade (aumentos de eliminação), comparado com uma base hipotética.

*Competências e técnicas de garantia de fiabilidade* – As competências e técnicas de planeamento, obtenção de prova, avaliação de prova, comunicação e relato demonstradas por um profissional de garantia de fiabilidade que são distintas da competência da matéria objeto de apreciação para qualquer trabalho de garantia de fiabilidade ou a sua mensuração ou avaliação.

\**Componente* – Uma entidade ou atividade empresarial relativamente à qual o órgão de gestão de um grupo ou de um componente prepara informação financeira que deve ser incluída nas demonstrações financeiras do grupo.

\**Componente significativo* – Um componente identificado pela equipa de trabalho do grupo que (i) é de importância financeira individual para o grupo ou que, (ii) devido à

sua natureza ou circunstâncias específicas, implica provavelmente riscos significativos de distorção material para as demonstrações financeiras do grupo.

*\*Confirmação externa* – Prova de auditoria obtida através de uma resposta direta escrita ao auditor por um terceiro (a parte que confirma), em papel, por meio eletrônico ou por outro meio.

*\*Controlo interno* – Processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, órgão de gestão e outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis. O termo “controles” refere-se a qualquer aspeto de um ou mais dos componentes do controlo interno.

*\*Controlos ao nível do Grupo* – Controlos concebidos, implementados e mantidos pelo órgão de gestão do grupo sobre o relato financeiro do grupo.

*Controlos aplicacionais em tecnologias de informação* – Procedimentos manuais ou automáticos que operam tipicamente ao nível de processos de negócio. Os controlos aplicacionais podem ser de natureza preventiva ou de deteção e são concebidos para assegurar a integridade dos registos contabilísticos. Por conseguinte, estes controlos dizem respeito aos procedimentos usados para iniciar, registar, processar e relatar transações ou outros dados financeiros.

*\*Controlos complementares da entidade utente* – Controlos que, na conceção do seu serviço, a organização de serviços assume que serão implementados por entidades utentes e que, se necessário para atingir objetivos de controlo, são identificados na descrição do seu sistema.

*Controlos de acesso* – Procedimentos concebidos para restringir o acesso a aparelhos terminais, programas e dados on-line. Os controlos de acesso consistem na “autenticação do utilizador” e na “autorização do utilizador”. A “autenticação do utilizador” tem geralmente a intenção de identificar um utilizador por meio de identificações exclusivas de entrada, chaves de acesso, cartões de acesso ou dados biométricos. A “autorização do utilizador” consiste em regras de acesso que determinam os recursos computorizados a que cada utilizador pode aceder. Especificamente, tais procedimentos são concebidos para evitar ou detetar:

- O acesso não autorizado a aparelhos terminais, programas e dados on-line;
- O lançamento de transações não autorizadas;
- Alterações não autorizadas a ficheiros de dados;
- O uso de programas de computador por pessoal não autorizado; e
- O uso de programas de computador que não estão autorizados.

*Controlos gerais de TI* – Políticas e procedimentos que se relacionam com muitas aplicações e suportam o funcionamento eficaz dos controlos aplicacionais contribuindo para assegurar o funcionamento apropriado e continuado dos sistemas de informação.

Os controles gerais de TI incluem geralmente controles sobre os centros de dados e as operações de rede, a aquisição, alteração e manutenção de software do sistema, a segurança do acesso, e a aquisição, desenvolvimento e manutenção de sistemas aplicativos.

*Controles numa organização de serviços* – Controles sobre a realização de um objetivo de controle que está abrangido pelo relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço.

*Controles numa organização de subserviços* – Controles numa suborganização de serviços para proporcionar segurança razoável sobre a realização de um objetivo de controle.

*Critérios* – Referenciais usados para avaliar ou mensurar o assunto em causa incluindo. Os “critérios apropriados” são os critérios usados para um trabalho particular.

*Critérios aplicáveis (no contexto da ISAE 3410<sup>3</sup>)*— Os critérios usados pela entidade para quantificar e relatar as suas emissões na declaração GEE.

*Critérios aplicáveis (no contexto da ISAE 3420<sup>4</sup>)*— Os critérios usados pela parte responsável quando compila informação financeira pró-forma. Esses critérios podem ser estabelecidos por um organismo autorizado ou reconhecido pela emissão de normas ou por lei ou regulamento. Quando não existirem critérios estabelecidos eles serão desenvolvidos pela parte responsável.

*\*Critérios aplicados (no contexto da ISA 810 (Revista)<sup>5</sup>* – Os critérios aplicados pelo órgão de gestão na preparação das demonstrações financeiras resumidas.

*Critérios apropriados* – (ver *Critérios*)

*\*Data da aprovação das demonstrações financeiras* – A data em que todas as demonstrações que integram as demonstrações financeiras, incluindo as respetivas notas, foram preparadas e as pessoas com autoridade reconhecida para tal declararam assumir a responsabilidade por essas demonstrações financeiras.

*\*Data das demonstrações financeiras* – A data do final do último período coberto pelas demonstrações financeiras.

*†Data do relatório (em relação ao controlo de qualidade)* – A data escolhida pelo profissional para aposição no relatório.

*\*Data do relatório do auditor* A data que o auditor põe no seu relatório sobre as demonstrações financeiras de acordo com a ISA 700 (Revista).<sup>6</sup>

<sup>3</sup> ISAE 3410, *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade sobre Declarações de Gases com Efeito de Estufa*

<sup>4</sup> ISAE 3420, *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade para Relatar sobre a Compilação de Informação Financeira Pró-Forma Incluída em Prospetos*

<sup>5</sup> ISA 810 (Revista), *Trabalhos para Relatar Sobre Demonstrações Financeiras Resumidas*

<sup>6</sup> ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*

*\*Data em que as demonstrações financeiras são emitidas* – A data em que o relatório do auditor e as demonstrações financeiras auditadas são colocados à disposição de terceiros.

*\*Declaração escrita* – Uma declaração escrita prestada pelo órgão de gestão ao auditor para confirmar determinadas matérias ou para suportar outra prova de auditoria. As declarações escritas neste contexto não incluem demonstrações financeiras, as asserções nelas contidas ou livros e registos de suporte.

*Declaração da organização de serviços* – A declaração escrita acerca das matérias referidas em (b) da definição de um relatório sobre a descrição, conceção e eficácia operacional dos controlos numa organização de serviços (no caso de um relatório tipo 2) ou (b) da definição de um relatório sobre a descrição e conceção de controlos numa organização de serviço (no caso de um relatório tipo 1).

*Declaração GEE* – Uma declaração indicando os elementos constituintes e quantificando as emissões GEE de uma entidade durante um período (muitas vezes conhecida como um inventário de emissões) e, quando aplicável, informação comparativa e notas explicativas incluindo um resumo das políticas significativas de quantificação e relato. Uma declaração GEE de uma entidade pode também incluir uma listagem classificada de eliminações ou de reduções de emissões. Quando o trabalho não cobre toda a declaração GEE, o termo “declaração GEE” significa a parte que é coberta pelo trabalho. A declaração GEE é a “informação do assunto em causa” do trabalho.<sup>7</sup>

*\*Deficiência no controlo interno* – Existe quando:

- (i) Um controlo é concebido, implementado ou operado de tal forma que não consegue evitar, ou detetar e corrigir em tempo oportuno, distorções nas demonstrações financeiras; ou
- (ii) Não existe um controlo que seria necessário para evitar, ou detetar e corrigir em tempo oportuno, distorções nas demonstrações financeiras.

*\*Deficiência significativa no controlo interno* – Uma deficiência ou combinação de deficiências no controlo interno que, no julgamento profissional do auditor, assume importância suficiente para merecer a atenção dos encarregados da governação.

*\*Demonstrações financeiras* – Uma representação estruturada da informação financeira histórica, incluindo divulgações, destinada a comunicar os recursos económicos ou as obrigações de uma entidade numa determinada data ou as alterações neles ocorridos durante um período de tempo de acordo com um referencial de relato financeiro. O termo “demonstrações financeiras” refere-se geralmente a um conjunto completo de demonstrações financeiras conforme determinado pelos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, mas também se pode referir a uma única demonstração financeira. As divulgações compreendem informação descritiva ou explicativa

---

<sup>7</sup> ISAE 3000 (Revista), parágrafo 12(x)



preparada de acordo com o que é exigido ou expressamente permitido pelo referencial de relato financeiro aplicável, seja na face das demonstrações financeiras, seja através de notas, seja ainda através da incorporação de referência cruzada.

\**Demonstrações financeiras auditadas (no contexto da ISA 810 (Revista)* – Demonstrações financeiras<sup>8</sup> auditadas pelo auditor de acordo com as ISA e a partir das quais foram extraídas as demonstrações financeiras resumidas.

\**Demonstrações financeiras comparativas* – Informação comparativa onde as quantias e outras divulgações relativas ao período anterior são incluídas para comparação com as demonstrações financeiras do período corrente mas, se auditadas, são referidas na opinião do auditor. O nível de informação incluído nessas demonstrações financeiras comparativas é comparável com o das demonstrações financeiras do período corrente.

\**Demonstrações financeiras de finalidade geral* – Demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de relato de finalidade geral.

\**Demonstrações financeiras de finalidade especial* – Demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial com finalidade especial.

\**Demonstrações financeiras do Grupo* – Demonstrações financeiras que incluem a informação financeira de mais do que um componente. O termo “demonstrações financeiras do grupo” também se refere a demonstrações financeiras combinadas que agreguem a informação financeira preparada por componentes que não têm uma empresa-mãe mas estão sob controlo comum.

*Demonstrações financeiras intercalares (ou informação financeira intercalar)* – Informação financeira (a qual pode ser menor do que um conjunto completo de demonstrações financeiras conforme definido acima) emitida em datas intercalares (geralmente semestral ou trimestralmente) relativamente a um período financeiro.

\**Demonstrações financeiras resumidas (no contexto da ISA 810 (Revista)* – Informação financeira histórica que é extraída de demonstrações financeiras, mas que contém menos detalhes que as demonstrações financeiras, embora proporcionando ainda uma representação estruturada consistente com a que é proporcionada pelas demonstrações financeiras sobre os recursos económicos ou as obrigações da entidade numa determinada data ou as suas alterações durante um período de tempo.<sup>9</sup> Jurisdições diferentes podem usar terminologia diferente para descrever tal informação financeira histórica.

\**Desfecho de uma estimativa contabilística* – A quantia monetária real que resulta da concretização da(s) transação(ões), acontecimento(s) ou condição(ões) subjacente(s) à estimativa contabilística.

<sup>8</sup> A ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo 13(f) define o termo “demonstrações financeiras”

<sup>9</sup> ISA 200, parágrafo 13(f)

*\*Distorção* – Uma diferença entre a quantia relatada, classificação, apresentação ou divulgação de um item das demonstrações financeiras e a quantia, classificação, apresentação ou divulgação que é exigida para o item ficar de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. As distorções podem decorrer de erro ou de fraude.

Quando o auditor expressa uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, ou dão uma imagem verdadeira e apropriada, as distorções também incluem os ajustamentos de quantias, classificações, apresentação ou divulgações que, no seu julgamento, sejam necessários para que as demonstrações financeiras estejam apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, ou dêem uma imagem verdadeira e apropriada.

No contexto da ISAE 3000 (Revista), uma distorção é definida como uma diferença entre a informação da matéria em apreciação e a adequada mensuração ou avaliação da matéria objeto de apreciação de acordo com os critérios. As distorções podem ser intencionais ou não intencionais, qualitativas ou quantitativas e incluem omissões.

No contexto da ISRS 4410 (Revista) uma distorção é definida como uma diferença entre a quantia, classificação, apresentação ou divulgação de um item reportado na informação financeira, e a quantia, classificação, apresentação ou divulgação que é exigida para o item ficar de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. As distorções podem decorrer de erro ou fraude.

Quando a informação financeira é preparada de acordo com um referencial de apresentação apropriada, as distorções também incluem os ajustamentos das quantias, classificações, apresentação ou divulgações que, no julgamento do profissional, são necessários para que a informação seja apresentada com fiabilidade, em todos os aspetos materiais, ou dê uma imagem verdadeira e apropriada.

*Distorção de um facto (com respeito a outra informação) (no contexto da ISAE 3000 (Revista))* – Outra informação que não está relacionada com os assuntos que constam da informação da matéria em apreciação, ou no relatório de garantia de fiabilidade, e que é declarada ou apresentada incorretamente. Uma distorção material de um facto pode prejudicar a credibilidade do documento contendo a informação da matéria em apreciação.

*Distorção de outra informação* – Uma distorção de outra informação existe quando a outra informação está apresentada incorretamente ou é enganadora (incluindo porque ela omite ou confunde informação necessária para ter uma compreensão apropriada de uma matéria divulgada na outra informação).

*\*Distorção tolerável* – Uma quantia monetária estabelecida pelo auditor e a respeito da qual este procura obter um nível apropriado de segurança de que não é excedida pela distorção real na população.

*\*Distorções não corrigidas* – Distorções que o auditor acumulou durante a auditoria e que não foram corrigidas.

\**Documentação de auditoria* – Registo dos procedimentos de auditoria executados, da prova de auditoria obtida e das conclusões a que o auditor chegou (é também usada, por vezes, a expressão “papéis de trabalho”).

\**Dossier de auditoria* – Uma ou mais pastas, ou outras formas de armazenamento, em formato físico ou eletrónico, que contém os registos que incluem a documentação de auditoria de um trabalho específico.

†*Documentação do trabalho* – O registo do trabalho executado, dos resultados obtidos, e das conclusões a que o profissional chegou (algumas vezes é usado o termo “papéis de trabalho”).

\**Elemento* – (ver *Elemento de uma demonstração financeira*)

\**Elemento de uma demonstração financeira (no contexto da ISA 805 (Revista))<sup>10</sup>* – Um elemento, uma conta ou um item de uma demonstração financeira.

*Eliminações* – Os GEE que, durante o período, a entidade eliminou da atmosfera ou que teriam sido emitidos para a atmosfera caso não tivessem sido capturados e canalizados para um sumidouro.

*Emissões* – Os GEE que, durante o período relevante, foram emitidos para a atmosfera ou que teriam sido emitidos para a atmosfera caso não tivessem sido capturados e canalizados para um sumidouro. As emissões podem ser classificadas como:

- Emissões diretas (também conhecidas como emissões de Âmbito 1), que são emissões de fontes que são propriedade da entidade ou por ela controladas.
- Emissões indiretas, que são emissões que são consequência das atividades da entidade, mas que ocorrem em fontes que são propriedade de uma outra entidade ou por ela controladas. As emissões indiretas podem ainda ser classificadas como:
  - Emissões de Âmbito 2, que são emissões associadas à energia que é transferida para a entidade e consumida por ela.
  - Scope 2 emissions, which are emissions associated with energy that is transferred to and consumed by the entity.
  - Emissões de Âmbito 3, que são todas as outras emissões indiretas.

\**Encarregados da governação* – A(s) pessoa(s) ou organização(ões) (por exemplo, um trustee empresarial) com responsabilidade pela supervisão da direção estratégica da entidade e pelas obrigações relacionadas com a responsabilidade da entidade em prestar contas pelos seus atos. Tal inclui a supervisão do processo de relato financeiro. Para algumas entidades em algumas jurisdições, os encarregados da governação podem incluir pessoas do órgão de gestão como, por exemplo, membros executivos

<sup>10</sup> ISA 805 (Revista), *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Únicas e Elementos, Contas ou Itens Específicos*

de um conselho de administração de uma entidade do setor privado ou público ou um sócio-gerente.<sup>11</sup>

*Entidade (no contexto da ISAE 3410)* – A entidade legal, a entidade económica, ou a parte identificável de uma entidade legal ou económica (por exemplo, uma fábrica ou uma outra instalação, tal como uma lixeira), ou uma combinação de entidades legais ou outras ou partes dessas entidades (por exemplo, um empreendimento conjunto) com as quais as emissões na declaração GEE se relacionem.

\*†*Entidade cotada* – Uma entidade cujas partes de capital ou instrumentos de dívida estão cotados ou admitidos à cotação numa bolsa de valores reconhecida ou são transacionados segundo os regulamentos de uma bolsa de valores reconhecida ou outro organismo equivalente.

\**Entidade utente* – Uma entidade que usa uma organização de serviços e cujas demonstrações financeiras estão a ser auditadas.

*Entidade utente (no contexto da ISAE 3402)* – Uma entidade que usa uma organização de serviços.

\*†*Equipa de trabalho* – Todos os sócios e pessoal que executam o trabalho, incluindo quaisquer indivíduos designados pela firma ou por uma firma da rede que executam procedimentos de auditoria nesse trabalho. Isto exclui um perito externo do auditor contratado pela firma ou por uma firma da rede. O termo “equipa de trabalho” também exclui indivíduos designados pela firma dentro da função de auditoria interna do cliente que prestam assistência direta a um trabalho de auditoria quando o auditor externo cumpre com os requisitos da ISA 610 (Revista 2013).<sup>12</sup>

\*†*Equipa de trabalho (no contexto da ISAE 3000 (Revista))*<sup>13</sup> – Todos os sócios e pessoal que executam o trabalho, incluindo quaisquer indivíduos designados pela firma ou por uma firma da rede que executam procedimentos nesse trabalho. Isto exclui um perito externo do auditor contratado pela firma ou por uma firma da rede.

\**Equipa de trabalho do Grupo* – Sócios, incluindo o sócio responsável pelo grupo, e outro pessoal que estabelecem a estratégia de auditoria global do grupo, comunicam com os auditores de componentes, executam trabalho sobre o processo de consolidação e avaliam as conclusões resultantes da prova de auditoria como base para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras do grupo.

*Erro* – Uma distorção não intencional nas demonstrações financeiras, incluindo a omissão de uma quantia ou de uma divulgação.

<sup>11</sup> Para debate da diversidade de estruturas de governação, ver parágrafos A1-A8 da ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*

<sup>12</sup> ISA 610 (Revista), *Usar o Trabalho de Auditores Internos*, estabelece limites para o uso de assistência direta. Também reconhece que pode ser proibido por lei ou regulamento que o auditor externo obtenha assistência direta de auditores internos. Por isso, o uso de assistência direta é restringido às situações em que é permitida.

<sup>13</sup> ISAE 3000 (Revista), *Trabalhos de garantia de fiabilidade que não sejam auditorias ou revisões de informação financeira histórica*

*Esquema de negociação de emissões* – Uma abordagem com base no mercado usada para controlar gases com efeito de estufa que proporciona incentivos económicos para atingir reduções nas emissões de tais gases.

\**Estimativa contabilística* – O valor aproximado de uma quantia monetária na ausência de um meio preciso de mensuração. Este termo é usado para uma quantia mensurada pelo justo valor quando haja incerteza de estimação, bem como para outras quantias que exijam estimação. Quando a ISA 540 (Revista)<sup>14</sup> se refere apenas a estimativas contabilísticas que envolvem mensurações pelo justo valor, é usado o termo “estimativas contabilísticas ao justo valor”.

\**Estimativa de um ponto do órgão de gestão* – A quantia selecionada pelo órgão de gestão para reconhecimento ou divulgação nas demonstrações financeiras como estimativa contabilística.

\**Estimativa de um ponto do auditor ou intervalo do auditor* – A quantia ou intervalo de quantias, respetivamente, derivados da prova de auditoria para uso na avaliação da estimativa de um ponto do órgão de gestão.

*Estratégia global de auditoria* – Estabelece o âmbito, calendário e direção da auditoria, e orienta o desenvolvimento do plano detalhado de auditoria.

\**Estratificação* – O processo de dividir uma população em subpopulações, cada uma das quais é um grupo de unidades de amostragem com características similares (muitas vezes em termos de valor monetário).

\**Exceção* – Uma resposta que indica uma diferença entre a informação cuja confirmação é pedida ou que está contida nos registos da entidade e a informação proporcionada pela parte que confirma.

\**Falta de isenção do órgão de gestão* – Uma falta de neutralidade do órgão de gestão na preparação da informação.

*Fator de emissões* – Um fator ou rácio matemático para converter a medida de uma atividade (por exemplo, litros de combustível consumido, quilómetros viajados, o número de animais em cativeiro, ou toneladas de produtos produzidos) numa estimativa da quantidade de GEE associado a essa atividade.

\**Fatores de risco de fraude* – Acontecimentos ou condições que indicam um incentivo ou pressão ou proporcionam uma oportunidade para cometer fraude.

\*†*Firma* – Um profissional individual, parceria, sociedade ou outra entidade de contabilistas ou auditores profissionais. A “Firma” deve ser lida como se referindo aos seus equivalentes do setor público quando relevante.

\*†*Firma da (ou em) rede*—Uma firma ou uma entidade que pertence a uma rede.

\*†*Firma de auditoria* – (ver *Firma*)

<sup>14</sup> ISA 540 (Revista), *Auditar Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações*

*Fonte de informação externa* – Um indivíduo ou organização externa que fornece informação que foi usada pela entidade na preparação das demonstrações financeiras, ou que foi obtida pelo auditor como prova de auditoria, quando tal informação é adequada para utilização de um grande número de utilizadores. Quando a informação foi fornecida por um indivíduo ou organização que atua na qualidade de perito do órgão de gestão, organização de serviços, ou perito do auditor, o indivíduo ou organização de não é considerado como fonte de informação externa em relação a essa informação específica.

\**Fraude* – Um ato intencional praticado por um ou mais indivíduos de entre o órgão de gestão, encarregados da governação, empregados ou terceiros, envolvendo o uso propositado de falsidades para obter uma vantagem injusta ou ilegal.

*Fronteira organizacional* – A fronteira que determina as operações a incluir na declaração GEE da entidade.

*Fonte* – Uma unidade ou processo físico que liberta GEE para a atmosfera.

\**Função de auditoria interna* – Uma função de uma entidade que executa atividades de fiabilidade e consultoria concebidas para avaliar e melhorar a eficácia da governação, gestão de risco e processos de controlo interno da entidade.

*Gases com efeito de estufa (GEE)* – Dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) e quaisquer outros gases que pelos critérios aplicáveis sejam de incluir na declaração GEE, tais como metano, óxido nitroso, hexafluoreto de enxofre, hidrofluorcarbonetos, perfluorcarbonetos, e clorofluorcarbonetos. Os gases que não sejam dióxido de carbono são muitas vezes expressos como equivalentes de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>-e)

\*†*Garantia de fiabilidade* – (ver *Garantia razoável de fiabilidade*)

*Garantia limitada de fiabilidade (no contexto da ISRE 2400 (Revista))* – O nível de garantia de fiabilidade obtido quando o risco do trabalho é reduzido a um nível que seja aceitável nas circunstâncias do trabalho mas onde o risco é maior do que a de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade como base para expressar uma conclusão de acordo com esta ISRE. A combinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos para recolha de prova é, no mínimo, suficiente para o profissional obter um nível apropriado de garantia de fiabilidade. Para ser apropriado, espera-se que o nível de garantia de fiabilidade obtido pelo profissional aumente a confiança dos utilizadores sobre as demonstrações financeiras.

\*†*Garantia razoável de fiabilidade (no contexto de trabalhos de garantia de fiabilidade, incluindo trabalhos de auditoria, e de controlo de qualidade)* – Um nível de garantia de fiabilidade alto, mas não absoluto.

*Governança* – Descreve o papel da(s) pessoa(s) ou organização(ões) com funções de supervisão da direção estratégica da entidade e das obrigações relacionadas com a responsabilidade da entidade em prestar contas pelos seus atos.

*Governança da entidade* – (ver *Governança*)

\**Grupo* – Todos os componentes cuja informação financeira é incluída nas demonstrações financeiras do grupo. Um grupo tem sempre mais do que um componente.

*Importância* – A relevância relativa de uma matéria, considerada num determinado contexto. A importância de uma matéria é julgada pelo profissional no contexto em que está a ser considerada. Isto pode incluir, por exemplo, a perspectiva razoável de alterar ou de influenciar as decisões dos destinatários do relatório do profissional ou, noutro exemplo, quando o contexto é um julgamento acerca de se relatar uma matéria aos encarregados da governação, se a matéria deve ser vista por eles como importante em relação aos seus deveres. A importância pode ser considerada no contexto de fatores quantitativos e qualificativos, tais como a grandeza relativa, a natureza e efeito sobre o assunto em causa e os interesses declarados pelos destinatários.

*Incerteza* – Uma matéria cujo desfecho depende de ações ou acontecimentos futuros que não estão sob o controlo direto da entidade mas que pode afetar as demonstrações financeiras.

\**Incerteza de estimação* – A suscetibilidade de uma estimativa contabilística e das divulgações relacionadas a uma falta de precisão inerente na sua mensuração.

\**Incumprimento (no contexto da ISA 250<sup>15</sup>)* – Atos ou omissões da entidade, intencionais ou não intencionais, que são contrários às leis ou regulamentos em vigor. Tais atos incluem transações celebradas pela entidade, ou em seu nome ou representação, pelos encarregados da governação, pelo órgão de gestão ou pelos empregados. O incumprimento não inclui a má conduta pessoal (não relacionada com os negócios da entidade) dos encarregados da governação, do órgão de gestão ou dos empregados da entidade.

*Indagação* – A indagação consiste na procura de informação junto de pessoas conhecedoras dentro ou fora da entidade.

*Independência*<sup>16</sup>—Compreende:

- (a) Independência de espírito – o estado de espírito que permite a expressão de uma conclusão sem ser afetado por influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo, assim, que um profissional atue com integridade e tenha objetividade e ceticismo profissional.
- (b) Independência aparente – o evitar factos e circunstâncias tão significativos que um terceiro razoável e informado seria levado a concluir que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional de uma firma, ou de um membro da equipa de trabalho, tenham sido comprometidos.

<sup>15</sup> ISA 250, *Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*

<sup>16</sup> Conforme definido no *Código de Ética dos Profissionais de Contabilidade e Auditoria* do IESBA

*\*Informação comparativa* – As quantias e divulgações incluídas nas demonstrações financeiras respeitantes a um ou mais períodos anteriores de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. No contexto da ISAE 3410 a informação comparativa é definida como as quantias e divulgações incluídas na declaração GEE a respeito de um ou mais períodos anteriores.

*\*Informação financeira histórica* – Informação expressa em termos financeiros em relação a uma determinada entidade, derivada principalmente do sistema contabilístico dessa entidade, sobre acontecimentos económicos que ocorreram em períodos de tempo passados ou sobre condições ou circunstâncias económicas em determinadas datas no passado.

*Informação financeira não ajustada* – Informação financeira da entidade à qual são feitos ajustamentos pela parte responsável.

*Informação financeira pró-forma (no contexto da ISAE 3420)* – Informação financeira mostrada em conjunto com ajustamentos para divulgar o impacto de qualquer transação ou acontecimento significativo na informação financeira não ajustada como se a transação tivesse sido *realizada* ou o acontecimento tivesse ocorrido numa data anterior selecionada para efeitos da divulgação. Nesta ISAE, presume-se que a informação financeira pró-forma é apresentada em formato tabular consistindo (a) da informação financeira não ajustada, (b) dos ajustamentos pró-forma, e (c) de uma coluna pró-forma resultante do processo.

*Informação financeira prospetiva* – Informação financeira baseada em pressupostos sobre acontecimentos que podem ocorrer no futuro e sobre possíveis ações de uma entidade. A informação financeira prospetiva pode apresentar-se na forma de uma previsão, de uma projeção ou de uma combinação de ambas (ver *Previsão e Projeção*).

*Informação financeira publicada* – Informação financeira da entidade, ou de uma entidade adquirida ou alienada, que seja tornada pública.

*Informação sobre a matéria em apreciação* – O desfecho da mensuração ou avaliação da matéria objeto de apreciação face a critérios, ou seja, a informação que resulta da aplicação dos critérios à matéria objeto de apreciação.

*Informação suplementar* – Informação que é apresentada juntamente com as demonstrações financeiras e que não é exigida pelo referencial de relato financeiro aplicável usado para preparar as demonstrações financeiras, geralmente apresentada quer em quadros suplementares quer em notas adicionais.

*Inspeção (como um procedimento de auditoria)* – O exame de registos ou documentos, quer internos quer externos, seja em forma de papel ou em forma eletrónica, ou o exame físico de um ativo.

*\*†Inspeção (em relação a controlo de qualidade)* – Em relação a trabalhos de auditoria concluídos, procedimentos concebidos para proporcionar evidência do cumprimento pelas equipas de trabalho das políticas e procedimentos de controlo de qualidade da firma.



*Instalação significativa (no contexto da ISAE 3410)* – Uma instalação que é de importância particular devido à dimensão das suas emissões relativamente ao total de emissões incluído na declaração GEE, ou à sua natureza ou circunstâncias específicas que dão origem a riscos particulares de distorção material.

*\*Intervalo do auditor* – (ver *Ponto de estimativa do auditor*)

*Investigar* – Indagar sobre matérias que surjam de outros procedimentos para as resolver.

*\*Julgamento profissional* – A aplicação de formação, conhecimento e experiência relevantes, no contexto das normas de auditoria, de contabilidade e éticas, para tomar decisões com fundamento acerca das linhas de ação apropriadas nas circunstâncias do trabalho de auditoria.

*Julgamento profissional (no contexto da ISAE 3000 (Revista))* – A aplicação de formação, conhecimento e experiência relevantes, no contexto das normas de garantia de fiabilidade e éticas, para tomar decisões com fundamento acerca das linhas de ação apropriadas nas circunstâncias do trabalho.

*Julgamento profissional (no contexto da ISRE 2400 (Revista))*—A aplicação de formação, conhecimento e experiência relevantes, no contexto das normas de garantia de fiabilidade e éticas, para tomar decisões com fundamento acerca das linhas de ação apropriadas nas circunstâncias do trabalho de revisão.

*Matéria objeto de apreciação* – O fenómeno que é mensurado ou avaliado pela aplicação de critérios.

*\*Materialidade do componente* – A materialidade relativa a um componente, determinada pela equipa de trabalho do grupo.

*\*Materialidade de execução* – A quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores à materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras como um todo, com vista a reduzir para um nível apropriadamente baixo a probabilidade de as distorções não corrigidas e não detetadas agregadas excederem a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. Se aplicável, a materialidade de execução refere-se também à quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores ao nível ou níveis de materialidade, para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações. No contexto da ISAE 3410, a materialidade de execução é definida como a quantia ou quantias estabelecidas pelo profissional de auditoria inferior à materialidade estabelecida para a declaração GEE com vista a reduzir para um nível apropriadamente baixo a probabilidade de as distorções não corrigidas e não detetadas agregadas excederem a materialidade para a declaração GEE. Se aplicável, a materialidade de execução refere-se também à quantia ou quantias estabelecidas pelo profissional de auditoria, inferiores ao nível ou níveis à materialidade, para tipos particulares de emissões ou divulgações.

*Matérias relevantes de auditoria* – As matérias que, no julgamento profissional do auditor, foram as de maior importância na auditoria das demonstrações financeiras do

período corrente. As matérias relevantes de auditoria são selecionadas das matérias objeto de comunicação com os encarregados da governação.

*Método inclusivo* – Método de tratar os serviços prestados por uma organização de subserviços, pelo qual a descrição do sistema da organização de serviços inclui a natureza dos serviços prestados por uma organização de subserviços e que os objetivos relevantes de controlo e respetivos controlos são incluídos na descrição do sistema da organização de serviços, e no âmbito do trabalho do auditor do serviço.

\*†*Monitorização (em relação ao controlo de qualidade)* – Um processo que abrange a consideração e avaliação contínuas do sistema de controlo de qualidade da firma, incluindo uma inspeção periódica a uma seleção de trabalhos concluídos, concebido para proporcionar à firma segurança razoável de que o seu sistema de controlo de qualidade está a operar com eficácia.

*Monitorização de controlos* – Um processo para apreciar a eficácia do desempenho do controlo interno ao longo do tempo. Inclui apreciar a conceção e funcionamento dos controlos regularmente e tomar as ações corretivas necessárias, modificadas pelas alterações nas condições. A monitorização de controlos é um componente do controlo interno.

\**Não resposta* – A ausência de resposta ou de resposta completa pela parte que confirma a um pedido de confirmação positiva ou um pedido de confirmação devolvido sem resposta.

\**Normas Internacionais de Relato Financeiro* – As Normas Internacionais de Relato Financeiro emitidas pelo International Accounting Standards Board.

\**Normas profissionais* – Normas Internacionais de Auditoria (ISA) e requisitos éticos relevantes.

†*Normas profissionais (no contexto da ISQC 1<sup>17</sup>)* – Normas de Trabalho do IAASB, conforme definido no *Prefácio às Normas Internacionais sobre Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*, e requisitos éticos relevantes.

\**Números correspondentes* – Informação comparativa onde as quantias e outras divulgações do período anterior são incluídas como parte integrante das demonstrações financeiras do período corrente, destinando-se a ser lidas apenas em relação com as quantias e outras divulgações relativas ao período corrente (referidas como “números do período corrente”). O nível de detalhe apresentado nas quantias e divulgações correspondentes é ditado principalmente pela sua relevância em relação aos números do período corrente.

*Objetivo de controlo* – O objetivo ou propósito de um aspeto particular dos controlos. Os objetivos de controlo relacionam-se com os riscos que os controlos pretendem mitigar.

---

<sup>17</sup> ISQC 1, *Controlo de Qualidade para Firmas que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*

*Observação* – Consiste em olhar para um processo ou procedimento que está a ser executado por outros, como por exemplo a observação pelo auditor da contagem de inventários efetuada pelo pessoal da entidade ou da execução de atividades de controlo.

\**Opinião de auditoria* – (ver Opinião modificada e Opinião não modificada)

\**Opinião de auditoria do Grupo* – A opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo.

\**Opinião modificada* – Uma opinião com reservas, uma opinião adversa ou uma escusa de opinião.

\**Opinião não modificada* – A opinião expressa pelo auditor quando conclui que as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.<sup>18</sup>

\**Organização de serviços* – Uma organização terceira (ou um segmento de uma organização terceira) que presta serviços a entidades utentes que são parte dos sistemas de informação dessas entidades relevantes para o relato financeiro.

*Organização de serviços (no contexto da ISAE 3402)* – Uma organização terceira (ou um segmento de uma organização terceira) que presta serviços a entidades utentes que são relevantes para o controlo interno de entidades utentes se relacionado com o relato financeiro.

\**Organização de subserviços* – Uma organização de serviços usada por uma outra organização de serviços para executar alguns dos serviços prestados a entidades utentes que são parte dos sistemas de informação dessas entidades utentes relevantes para o relato financeiro.

*Organização de subserviços (no contexto da ISAE 3402)* – Uma organização de serviços usada por uma outra organização de serviços para executar alguns dos serviços prestados a entidades utentes que são relevantes para o controlo interno dessas entidades se relacionado com o relato financeiro.

\**Órgão de gestão* - A(s) pessoa(s) com responsabilidade executiva pela condução das operações da entidade. Para algumas entidades em algumas jurisdições, o órgão de gestão inclui alguns ou todos os encarregados da governação, como por exemplo membros executivos de um conselho de administração ou um sócio-gerente.

\**Órgão de gestão do componente* – Órgão de gestão responsável pela preparação da informação financeira de um componente.

\**Órgão de gestão do Grupo* – Órgão de gestão responsável pela preparação das demonstrações financeiras do grupo.

<sup>18</sup> Os parágrafos 25-26, abordam as frases usadas para expressar esta opinião no caso de um referencial de apresentação apropriada e um referencial de cumprimento, respetivamente.

*\*Outra informação* – Informação financeira ou não financeira (distinta das demonstrações financeiras e do relatório do auditor sobre as mesmas) incluída no relatório anual da entidade.

*Outra informação (no contexto da ISAE 3000 (Revista))* – Informação (distinta da informação da matéria em apreciação e do respetivo relatório de garantia de fiabilidade) que está incluída por lei, regulamento ou prática, num documento contendo a informação da matéria em apreciação e o respetivo relatório de garantia de fiabilidade.

*\*Parágrafo de Ênfase* – Um parágrafo incluído no relatório do auditor que se refere a uma matéria apropriadamente apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras que, no julgamento do auditor, é de importância tal que é fundamental para a compreensão das demonstrações financeiras por parte dos utilizadores.

*\*Parágrafo de Outras Matérias* – Um parágrafo incluído no relatório do auditor que se refere a uma matéria que não as matérias apresentadas ou divulgadas nas demonstrações financeiras que, no julgamento do auditor, é relevante para a compreensão da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório por parte dos utilizadores.

*Parte que contrata* – A parte(s) que contrata o profissional para executar um trabalho de garantia de fiabilidade.

*\*Parte relacionada* – Uma parte que é ou:

- (a) Uma parte relacionada como definido no referencial de relato financeiro aplicável; ou
- (b) No caso de um referencial de relato financeiro aplicável que estabelece requisitos mínimos ou não estabelece requisitos sobre partes relacionadas:
  - (i) Uma pessoa ou outra entidade que tem controlo ou influência significativa, direta ou indiretamente por meio de um ou mais intermediários, sobre a entidade que relata;
  - (ii) Uma outra entidade sobre a qual a entidade que relata tem controlo ou influência significativa direta ou indiretamente por meio de um ou mais intermediários; ou
  - (iii) Another entity over which the reporting entity has control or significant influence, directly or indirectly through one or more intermediaries; or
  - (iv) Uma outra entidade que está sob controlo comum com a entidade que relata tendo:
    - a. Controlo de propriedade comum;
    - b. Proprietários que são membros próximos da família; ou
    - c. Gestão principal comum.

Porém, as entidades que estão sob controlo comum por um Estado (isto é, um governo nacional, regional ou local) não são consideradas relacionadas salvo se empreenderem transações significativas ou partilharem recursos numa extensão significativa umas com as outras.

*Parte responsável* – A(s) parte(s) responsáveis pela matéria objeto de apreciação.

*\*Pedido de confirmação negativa* – Um pedido para que a parte que confirma responda diretamente ao auditor apenas se discordar da informação apresentada no pedido.

*\*Pedido de confirmação positiva* – Um pedido para que a parte que confirma responda diretamente ao auditor indicando se concorda ou discorda da informação constante do pedido ou fornecendo a informação pedida.

*Pequena entidade* – Uma entidade que tipicamente possui características que incluem:

- (a) Concentração de propriedade e gestão num pequeno número de indivíduos (muitas vezes um único indivíduo – quer uma pessoa quer uma outra empresa que detém a entidade desde que o proprietário tenha as características qualitativas relevantes); e
- (b) Uma ou mais das situações seguintes:
  - (i) Transações lineares ou não complicadas;
  - (ii) Escrituração simples;
  - (iii) Poucas linhas de negócio e poucos produtos dentro das linhas de negócio;
  - (iv) Poucos controlos internos;
  - (v) Poucos níveis de gestão com responsabilidade por uma vasta gama de controlos: ou
  - (vi) Pouco pessoal, muitos deles tendo um vasto conjunto de responsabilidades.

Estas características qualitativas não são exaustivas, não são exclusivas das entidades mais pequenas, e estas entidades não apresentam necessariamente todas estas características.

*\*Perícia* – Habilitações, conhecimentos e experiência numa dada área.

*\*Perito* – (ver *Perito do auditor* e *Perito do órgão de gestão*)

*\*Perito do órgão de gestão* – Um indivíduo ou organização que possui competências especializadas numa área distinta da contabilidade ou da auditoria e cujo trabalho nessa área é usado pela entidade como auxiliar na preparação das demonstrações financeiras.

*\*Perito do auditor* – Um indivíduo ou organização com competências especializadas numa área que não seja a contabilidade ou auditoria, cujo trabalho nessa área é usado pelo auditor para o ajudar a obter prova de auditoria suficiente e apropriada. Um perito

do auditor pode ser interno (que seja sócio<sup>19</sup> ou pertença ao pessoal técnico, incluindo o pessoal técnico temporário, da firma do auditor ou de uma firma da rede) ou externo.

\*†*Pessoa externa adequadamente qualificada* – Um indivíduo externo à firma com capacidade e competência para atuar como sócio responsável pelo trabalho, como por exemplo um sócio de uma outra firma ou um empregado (com experiência apropriada), seja de uma organização profissional cujos membros possam executar auditorias e revisões de informação financeira histórica ou outros trabalhos de garantia de fiabilidade ou serviços relacionados, seja de uma organização que preste serviços relevantes de controlo de qualidade.

\*†*Pessoal* – Sócios e pessoal técnico.

\*†*Pessoal Técnico* – Profissionais não sócios, incluindo quaisquer peritos que a firma empregue.

\**População* – O conjunto completo de dados a partir dos quais se seleciona uma amostra e sobre os quais o auditor deseja extrair conclusões.

\**Pré-condições para uma auditoria* – A utilização pelo órgão de gestão de um referencial de relato financeiro aceitável na preparação das demonstrações financeiras e o acordo do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação quanto à premissa<sup>20</sup> em que assenta a condução de uma auditoria.

\**Premissa, relativa às responsabilidades do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação, em que assenta a condução de uma auditoria* – O facto de que o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação reconhecem e compreendem que têm as seguintes responsabilidades, fundamentais para a condução de uma auditoria de acordo com as ISA:

- (a) Pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, incluindo, quando relevante, a sua apresentação apropriada;
- (b) Pelo controlo interno que o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação, determinem ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou a erro; e
- (c) Por proporcionar ao auditor:
  - (i) Acesso a toda a informação de que o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação tenham conhecimento e que seja relevante para a preparação das demonstrações financeiras, tal como registos, documentação ou outras matérias;

<sup>19</sup> “Sócio” e “firma” devem ser lidos como referências aos seus equivalentes no setor público, quando relevante.

<sup>20</sup> ISA 200, parágrafo 13

- (ii) Informação adicional que o auditor possa pedir ao órgão de gestão e, quando apropriado, aos encarregados da governação para efeitos da auditoria; e
- (iii) Acesso sem restrições às pessoas da entidade de entre as quais o auditor determina que é necessário obter prova de auditoria.

No caso de um referencial de apresentação apropriada, a alínea (i) acima pode ser reexpressa como “pela preparação e apresentação *apropriada* das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro” ou “pela preparação de demonstrações financeiras que *deem uma imagem verdadeira e apropriada* de acordo com o referencial de relato financeiro”.

A “premissa relacionada com as responsabilidades do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação, em que assenta a condução de uma auditoria” pode também ser referida apenas como a “premissa”.

*Previsão* – Informação financeira prospetiva preparada na base de pressupostos quanto a acontecimentos futuros que o órgão de gestão espera que se realizem e as ações que o órgão de gestão espera tomar à data em que é preparada a informação (melhor estimativa possível dos pressupostos).

*\*Procedimento substantivo* – Procedimento de auditoria concebido para detetar distorções materiais ao nível de asserção. Os procedimentos substantivos compreendem:

- (a) Testes de detalhe (de classes de transações, saldos de contas e divulgações); e
- (b) Procedimentos analíticos substantivos.

*Procedimentos adicionais* – Procedimentos efetuados como resposta aos riscos de distorção *material* avaliados, incluindo testes aos controlos (se existentes), testes de detalhe e procedimentos analíticos.

*\*Procedimentos analíticos* – Apreciações da informação financeira através da análise de relações plausíveis não só entre dados financeiros como também não financeiros. Os procedimentos analíticos também abrangem a investigação que for necessária sobre flutuações ou relações identificadas que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou que difiram de valores esperados numa quantia significativa.

*\*Procedimentos de avaliação do risco* – Procedimentos de auditoria executados para compreender a entidade e o seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, e para identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude ou erro, quer a nível das demonstrações financeiras quer a nível de asserção.

*Procedimentos de revisão* – Os procedimentos considerados necessários para satisfazer os objetivos de um trabalho de revisão, principalmente indagações ao pessoal da entidade e procedimentos analíticos aplicados a dados financeiros.

*Processo de avaliação do risco da entidade* – Componente do controlo interno que é o processo da entidade para identificar os riscos do negócio relevantes para os objetivos do relato financeiro e para decidir acerca das ações que endereçam esses riscos, e os respetivos resultados.

*Profissional* – Um auditor que exerce publicamente a sua prática profissional.

*Profissional (no contexto da ISAE 3000 (Revista))* – A pessoa ou pessoas que conduzem o trabalho (geralmente o sócio responsável pelo trabalho ou outros membros da equipa de trabalho ou, como aplicável, a firma). Quando uma ISAE pretende expressamente que um requisito ou responsabilidade seja satisfeito pelo sócio responsável pelo trabalho, usa-se a expressão “sócio responsável pelo trabalho”, em vez de “profissional”.

*Profissional (no contexto da ISRE 2400 (Revista))* – Um auditor que exerce publicamente a sua prática profissional. A expressão inclui o sócio responsável pelo trabalho ou outros membros da equipa de trabalho ou, como aplicável, a firma. Quando a ISRE 2400 (Revista) se destina expressamente a que um requisito ou responsabilidade seja satisfeito pelo sócio responsável pelo trabalho, usa-se a expressão “Sócio responsável pelo trabalho”, em vez de “profissional”. As expressões “Sócio responsável pelo trabalho” e “firma” devem ser lidas como se referindo aos seus equivalentes no setor público quando relevante.

*Profissional (no contexto da ISRS 4410 (Revista))* – Um auditor que exerce publicamente a sua prática profissional que leva a cabo um trabalho para compilar demonstrações financeiras. A expressão inclui sócio responsável pelo trabalho ou outros membros da equipa de trabalho ou, como aplicável, a firma. Quando a ISRS 4410 (Revista) se destina expressamente a que um requisito ou responsabilidade seja satisfeito pelo sócio responsável pelo trabalho, usa-se a expressão “Sócio responsável pelo trabalho”, em vez de “profissional”. As expressões “Sócio responsável pelo trabalho” e “firma” devem ser lidas como se referindo aos seus equivalentes no setor público quando relevante.

*Profissional de contabilidade ou auditoria<sup>21</sup>* – Um indivíduo que é membro de uma organização membro da IFAC.

*Profissional de contabilidade ou auditoria em prática pública<sup>22</sup>* – Um profissional, independentemente da sua classificação funcional (como, por exemplo, auditoria, fiscalidade, ou consultoria) numa firma que presta serviços profissionais. Este termo também é usado para se referir a uma firma de contabilistas ou auditores que exercem publicamente a sua prática.

\**Profundo* – Termo usado, no contexto de distorções, para descrever os efeitos ou os possíveis efeitos de distorções nas demonstrações financeiras, se existirem, que não sejam detetadas devido à incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada. Os efeitos profundos nas demonstrações financeiras são os que, no julgamento do auditor:

(a) Não estão confinados a elementos, contas ou itens específicos das demonstrações

<sup>21</sup> Como definido no *Código de Ética dos Profissionais de Contabilidade e Auditoria* do IESBA

<sup>22</sup> Como definido no *Código de Ética dos Profissionais de Contabilidade e Auditoria* do IESBA



financeiras;

- (b) Se confinados, representam ou podem representar uma parte substancial das demonstrações financeiras; ou
- (c) Em relação a divulgações, são fundamentais para a compreensão das demonstrações financeiras pelos utilizadores.

*Projeção* – Informação financeira prospetiva preparada na base de:

- (a) Pressupostos hipotéticos acerca de futuros acontecimentos e ações do órgão de gestão que não se espera necessariamente que se realizem, tal como nos casos de algumas entidades que estão numa fase de arranque ou que estão a considerar uma alteração significativa na natureza das operações; ou
- (b) Uma mistura de pressupostos hipotéticos e das melhores estimativas possíveis.

*Prospeto* – Documento emitido nos termos de requisitos legais ou regulamentares relativos a valores mobiliários da entidade sobre os quais se prevê que um terceiro possa tomar uma decisão económica.

*Prova* – Informação usada pelo profissional para chegar às suas conclusões. A prova inclui a informação contida nos sistemas de informação relevantes, e outra informação. Para as finalidades das ISAE

- (i) A suficiência da prova é a medida da quantidade da prova.
- (ii) A apropriação da prova é a medida da qualidade da prova.

*\*Prova de auditoria* – Informação usada pelo auditor para chegar às conclusões sobre as quais baseia a sua opinião. A prova de auditoria inclui não só a informação contida nos registos contabilísticos subjacentes às demonstrações financeiras, mas também informação de outras fontes. (Ver *Suficiência da prova de auditoria* e *Apropriação da prova de auditoria*.)

*Quantificação (no contexto da ISAE 3410)* – O processo de determinar a quantidade de GEE que se relaciona com a entidade, quer direta quer indiretamente, tal como emitidos (ou eliminados) por fontes particulares (ou sumidouros).

*Recálculo* – Consiste na verificação do rigor matemático de documentos ou registos.

\*†*Rede* – Uma grande estrutura que:

- (a) Tem como objetivo a cooperação; e
- (b) Está claramente orientada para a partilha de lucros ou de custos, apresenta propriedade, controlo ou gestão comum ou partilha políticas e procedimentos de controlo de qualidade, uma estratégia de negócio, o uso de um nome de marca ou uma parte significativa de recursos profissionais comuns.

*Redução de emissões (no contexto da ISAE 3410)* – Qualquer item incluído na declaração GEE da entidade que seja deduzido do total das emissões relatadas, mas que não é uma eliminação. Vulgarmente inclui compensações compradas, mas também

pode incluir uma variedade de outros instrumentos ou mecanismos tais como créditos ou concessões de desempenho que são reconhecidos por um esquema regulamentar ou outro do qual a entidade faz parte.

*Reexecução* – A execução independente pelo auditor de procedimentos ou controles que foram originariamente executados como parte dos controles internos da entidade.

\**Referencial de apresentação apropriada* – (ver *Referencial de relato financeiro aplicável* e *Referencial com finalidade geral*)

\**Referencial de cumprimento* – (ver *Referencial de relato financeiro aplicável* e *Referencial com finalidade geral*)

\**Referencial de finalidade especial* – Um referencial de relato financeiro concebido para satisfazer as necessidades de informação financeira de utilizadores específicos. O referencial de relato financeiro pode ser um referencial de apresentação apropriada ou um referencial de cumprimento.<sup>23</sup>

\**Referencial de finalidade geral* – Um referencial de relato financeiro concebido para satisfazer as necessidades comuns de informação financeira de um conjunto alargado de utilizadores. O referencial de relato financeiro pode ser um referencial de apresentação apropriada ou um referencial de cumprimento.

A expressão “referencial de apresentação apropriada” é usada para referir um referencial de relato financeiro cujos requisitos são de cumprimento obrigatório e que:

- (i) Reconhece explicita ou implicitamente que, para conseguir uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras, pode ser necessário que o órgão de gestão faça divulgações para além das especificamente exigidas pelo referencial; ou
- (ii) Reconhece explicitamente que pode ser necessário que o órgão de gestão não aplique um requisito do referencial para conseguir uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras. Estas situações só deverão ser necessárias em circunstâncias extremamente raras.

A expressão “referencial de cumprimento” é usada para referir um referencial de relato financeiro cujos requisitos são de cumprimento obrigatório mas que não contém os reconhecimentos descritos nas alíneas (a) ou (b)<sup>24</sup> acima.

\* *Referencial de relato financeiro aplicável* – Referencial de relato financeiro adotado pelo órgão de gestão e, quando apropriado, pelos encarregados da governação na preparação das demonstrações financeiras, que seja aceitável tendo em vista a natureza da entidade e o objetivo das demonstrações financeiras, ou que seja exigido por lei ou regulamento. No contexto da ISRS 4410 (Revista),<sup>25</sup> refere-se à informação

<sup>23</sup> ISA 200, parágrafo 13(a)

<sup>24</sup> ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo 13(a)

<sup>25</sup> ISRS 4410 (Revista), *Trabalhos de Compilação*

financeira, e não às demonstrações financeiras.

A expressão “referencial de apresentação apropriada” é usada para referir um referencial de relato financeiro que exige o cumprimento dos seus próprios requisitos e que:

- (a) Reconhece explícita ou implicitamente que, para conseguir uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras, pode ser necessário que o órgão de gestão faça divulgações para além das especificamente exigidas pelo referencial; ou
- (b) Reconhece explicitamente que pode ser necessário que o órgão de gestão não aplique um requisito do referencial para conseguir uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras. Espera-se que estas situações só sejam necessárias em circunstâncias extremamente raras.

A expressão “referencial de cumprimento” é usada para referir um referencial de relato financeiro que exige o cumprimento dos seus próprios requisitos mas não contém os reconhecimentos de (a) ou (b) acima.

*\*Registos contabilísticos* – Registos de lançamentos contabilísticos iniciais e registos de suporte, tais como cheques e registos de transferências eletrónicas de fundos; faturas; contratos; o razão geral e razões auxiliares, os lançamentos de diário e outros ajustamentos às demonstrações financeiras que não estejam refletidos em lançamentos de diário; e outros registos, como folhas de trabalho e de cálculo, que suportem imputações de custos, cálculos, reconciliações e divulgações.

*Relato financeiro fraudulento* – Envolve distorções intencionais, incluindo omissões de quantias ou de divulgações nas demonstrações financeiras, para enganar os utilizadores das demonstrações financeiras.

*Relatório anual* – Um documento, ou conjunto de documentos, geralmente preparado numa base anual pelo órgão de gestão ou pelos encarregados da governação de acordo com a lei, regulamento ou tradição, que tem como objetivo proporcionar aos proprietários (ou stakeholders semelhantes) informação sobre as operações da entidade e os resultados financeiros e posição financeira conforme incluídos nas demonstrações financeiras. Um relatório anual inclui ou acompanha as demonstrações financeiras e o respetivo relatório do auditor e inclui geralmente informação sobre os desenvolvimentos da entidade, as suas perspetivas futuras e riscos e incertezas, uma declaração do conselho de administração da entidade, e relatórios abrangendo matérias de governação.

*\*Relatório sobre a descrição e conceção de controlos numa organização de serviços (referido na ISA 402<sup>26</sup> como um relatório tipo 1)* – Um relatório que compreende:

- (a) Uma descrição, preparada pelo órgão de gestão da organização de serviços, do

<sup>26</sup> ISA 402, *Considerações de Auditoria Relativas a uma Entidade que Utiliza uma Organização de Serviços*

sistema, dos objetivos de controlo e dos controlos relacionados da organização de serviços concebidos e implementados numa data especificada; e

- (b) Um relatório pelo auditor do serviço com o objetivo de transmitir garantia razoável de fiabilidade que inclui a opinião do auditor do serviço sobre a descrição do sistema, objetivos de controlo e controlos relacionados da organização de serviços e sobre a adequação da conceção dos controlos para atingir os objetivos de controlo especificados.

*Relatório sobre a descrição e conceção de controlos numa organização de serviço (referido na ISAE 3402<sup>27</sup> como “relatório tipo 1”)(no contexto da ISAE 3402) – Um relatório que compreende:*

- (a) A descrição pela organização de serviços do seu sistema
- (b) Uma declaração escrita pela organização de serviços dizendo que, em todos os aspetos materiais, e com base em critérios adequados:
  - (i) A descrição apresenta apropriadamente o sistema da organização de serviços como concebido e implementado à data especificada;
  - (ii) Os controlos relativos aos objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços foram adequadamente concebidos na data especificada; e
- (c) Um relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço que transmite garantia razoável de fiabilidade acerca das matérias em (b)(i)-(ii) atrás.

*\*Relatório sobre a descrição, conceção e eficácia operacional de controlos numa organização de serviços (referido na ISA 402 como um relatório tipo 2) – Um relatório que compreende:*

- (a) Uma descrição, preparada pelo órgão de gestão da organização de serviços, do sistema, objetivos de controlo e controlos relacionados da organização de serviços, da sua conceção e implementação numa data especificada ou ao longo de um período especificado e, em alguns casos, da sua eficácia operacional ao longo de um período especificado; e
- (b) Um relatório pelo auditor do serviço com o objetivo de transmitir garantia de razoável fiabilidade que inclui:
  - (i) A opinião do auditor do serviço sobre a descrição do sistema, objetivos de controlo e controlos relacionados da organização de serviços, sobre a adequação da conceção dos controlos para atingir os objetivos de controlo especificados e sobre a eficácia operacional desses controlos; e
  - (ii) Uma descrição dos testes aos controlos pelo auditor do serviço e os respetivos resultados.

---

<sup>27</sup> ISAE 3402, *Relatórios de Garantia de Fiabilidade Sobre Controlos numa Organização de Serviços*

*Relatório sobre a descrição, conceção e eficácia operacional dos controlos numa organização de serviços (referido na ISAE 3402 como “relatório tipo 2”)* (no contexto da ISAE 3402) – Um relatório que compreende:

- (a) A descrição pela organização de serviços do seu sistema;
- (b) Uma declaração escrita pela organização de serviços dizendo que, em todos os aspetos materiais, e com base em critérios adequados:
  - (i) A descrição apresenta apropriadamente o sistema da organização de serviços como concebido e implementado em todo o período especificado;
  - (ii) Os controlos relativos aos objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços foram adequadamente concebidos em todo o período especificado; e
  - (iii) Os controlos relativos aos objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços operaram eficazmente em todos o período especificado; e
- (c) Um relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço que:
  - (i) Transmite garantia razoável de fiabilidade acerca das matérias em (b)(i)-(iii) atrás; e
  - (ii) Inclui uma descrição dos testes aos controlos e dos respetivos resultados.

\*†*Requisitos éticos relevantes* – Requisitos éticos a que a equipa de trabalho e o revisor do controlo de qualidade do trabalho estão sujeitos, os quais compreendem geralmente as Partes A e B do *Código de Ética dos Profissionais de Contabilidade e Auditoria* do International Ethics Standards Board for Accountants (Código da IESBA), juntamente com os requisitos éticos nacionais que sejam mais restritivos. No contexto da ISRE 2400 (Revista), os requisitos éticos relevantes são definidos como os requisitos éticos que a equipa de trabalho está sujeita quando realiza trabalhos para rever demonstrações financeiras. Estes requisitos compreendem geralmente as Partes A e B do Código da IESBA, juntamente com os requisitos éticos nacionais que sejam mais restritivos. No contexto da ISRS 4410 (Revista), os requisitos éticos relevantes são definidos como os requisitos éticos que a equipa de trabalho está sujeita quando realiza trabalhos para compilar demonstrações financeiras. Estes requisitos compreendem geralmente as Partes A e B do Código da IESBA (excluindo a Secção 290, *Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão*, e a Secção 291, *Independência – Outros trabalhos de Garantia de Fiabilidade* na parte B), juntamente com os requisitos éticos nacionais que sejam mais restritivos.

*Revisão (em relação ao controlo de qualidade)* – Apreciação da qualidade do trabalho executado por outros e das conclusões por eles atingidas.

\*†*Revisão de controlo de qualidade do trabalho* – Um processo concebido para proporcionar uma avaliação objetiva, à data do relatório do auditor ou antes dessa data, dos julgamentos significativos que a equipa de trabalho fez e das conclusões a que chegou ao formular o relatório. O processo de revisão do controlo de qualidade do trabalho destina-se apenas a auditorias de demonstrações financeiras de entidades admitidas à cotação e a outros trabalhos de auditoria, se existirem, relativamente aos quais a firma tenha determinado que é necessária uma tal revisão.

\*†*Revisor de controlo de qualidade do trabalho* – Um sócio, outra pessoa da firma, pessoa externa adequadamente qualificada ou uma equipa constituída por estes indivíduos, nenhum dos quais é membro da equipa de trabalho, com experiência e autoridade suficiente e apropriada para avaliar objetivamente os julgamentos significativos que a equipa de trabalho fez e as conclusões a que chegou ao formular o relatório.

*Risco ambiental* – Em determinadas circunstâncias, os fatores relevantes da avaliação do risco inerente para o desenvolvimento do plano global de auditoria podem incluir o risco de distorção material das demonstrações financeiras devido a matérias ambientais.

\**Risco de amostragem* – O risco de que a conclusão do auditor baseada numa amostra possa ser diferente da conclusão se toda a população fosse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria. O risco de amostragem pode conduzir a dois tipos de conclusões erróneas:

- (a) No caso de um teste aos controlos, que os controlos são mais eficazes do que realmente são ou, no caso de um teste de detalhe, que não existe uma distorção material quando de facto existe. Este tipo de conclusão errónea interessa ao auditor essencialmente porque afeta a eficácia da auditoria e será mais provável que conduza a uma opinião de auditoria não apropriada.
- (b) No caso de um teste aos controlos, que os controlos são menos eficazes do que realmente são ou, no caso de um teste de detalhe, que existe uma distorção material quando de facto não existe. Este tipo de conclusão errónea afeta a eficiência da auditoria dado que geralmente conduziria a trabalho adicional para verificar que as conclusões iniciais foram incorretas.

\**Risco de auditoria* – Risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas. O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção material e do risco de deteção.

\* *Risco de controlo* – (ver *Risco de distorção material*)

\**Risco de deteção* – O risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo não detetem uma distorção que existe e que possa ser material, quer individualmente quer quando agregada a outras distorções.

\**Risco de distorção material* – O risco de as demonstrações financeiras estarem materialmente distorcidas anteriormente à auditoria, o qual consiste de dois componentes, descritos como segue ao nível de asserção:

- (a) Risco inerente – A suscetibilidade de uma asserção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação a uma distorção que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles relacionados.
- (b) Risco de controlo – O risco de que a ocorrência de uma distorção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação e que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, não seja evitada ou detetada e corrigida em tempo oportuno pelo controlo interno da entidade.

*Risco de distorção material (no contexto da ISAE 3000 (Revista))*— O risco de a informação da matéria em apreciação estar materialmente distorcida antes do trabalho.

\**Risco de negócio* – Risco resultante de condições, acontecimentos, circunstâncias, ações ou inações significativas que possam afetar adversamente a capacidade de uma entidade para atingir os seus objetivos e executar as suas estratégias, ou para fixar objetivos e estratégias não apropriados.

*Risco do trabalho* – Risco do profissional expressar uma conclusão não apropriada quando a informação do assunto subjacente está materialmente distorcida.

*Risco do trabalho de garantia de fiabilidade* – Risco de um profissional expressar uma conclusão inapropriada quando a informação sobre o assunto em causa está materialmente distorcida.

\**Risco inerente* – (ver *Risco de distorção material*)

\**Risco não relacionado com a amostragem* – O risco de o auditor chegar a uma conclusão errónea por qualquer razão não relacionada com o risco de amostragem.

\**Risco significativo* – Um risco de distorção material identificado e avaliado que, no julgamento do auditor, exige uma consideração especial no âmbito da auditoria.

\**Saldos de abertura* – Os saldos de contas que existem no início do período. Os saldos de abertura baseiam-se nos saldos de fecho do período anterior e refletem os efeitos de transações e acontecimentos de períodos anteriores e de políticas contabilísticas aplicadas no período anterior. Os saldos de abertura incluem também matérias existentes no início do período e que exigem divulgação, como contingências e compromissos.

*Setor público* – Governos nacionais, regionais (por exemplo, estaduais, provinciais, territoriais), locais (por exemplo, cidade, município) e entidades governamentais relacionadas (por exemplo, agências, conselhos, comissões e empresas).

*Serviços relacionados* – Compreende procedimentos acordados e compilações.

*Sistema de informação relevante para o relato financeiro* – Um componente do

controlo interno que inclui o sistema de relato financeiro, e consiste dos procedimentos e registos estabelecidos para iniciar, registar, processar e relatar as transações da entidade (bem como acontecimentos e condições) e para manter a responsabilidade em prestar contas pelos respetivos ativos, passivos e capital próprio.

\**Sistema da organização de serviços* – As políticas e procedimentos concebidos, implementados e mantidos pela organização de serviços para proporcionar às entidades utentes os serviços abrangidos pelo relatório do auditor do serviço.

*Sistema da organização de serviços (ou o sistema) (no contexto of ISAE 3402)* – As políticas e procedimentos concebidos e implementados pela organização de serviços para proporcionar às entidades utentes os serviços abrangidos pelo relatório de garantia de fiabilidade do auditor do serviço. A descrição do sistema da organização de serviços inclui a identificação dos serviços abrangidos; o período, ou no caso de um relatório tipo 1, a data, a que se refere a descrição, os objetivos de controlo, e os controlos.

\*†*Sócio* – Qualquer indivíduo com autoridade para obrigar a firma com respeito à execução de um trabalho de serviços profissionais.

\**Sócio responsável pelo Grupo* – O sócio ou outra pessoa da firma que é responsável pelo trabalho de auditoria do grupo, pela sua execução e pelo relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras do grupo que é emitido em nome da firma. Quando existem auditores que conduzem conjuntamente a auditoria do grupo, os sócios responsáveis pelo trabalho conjunto e as suas equipas de trabalho constituem coletivamente o sócio responsável pelo grupo e a equipa de trabalho do grupo.

\*†*Sócio responsável pelo trabalho*<sup>28</sup> – O sócio ou outra pessoa na firma que é responsável pelo trabalho de auditoria e pela sua execução e pelo relatório do auditor emitido em nome da firma, e que goza, quando necessário, de autorização adequada concedida por um organismo profissional, legal ou regulador. O “Sócio responsável pelo trabalho” deve ser lido como se referindo aos seus equivalentes do setor público quando relevante.

\**Suficiência (da prova de auditoria)* – A medida da quantidade da prova de auditoria. A quantidade da prova de auditoria necessária é afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção material e também pela qualidade de tal prova de auditoria.

*Sumidouro (no contexto of ISAE 3410)* – Uma unidade ou processo físico que elimina GEE da atmosfera.

\**Taxa de desvio tolerável* – Uma taxa de desvio dos procedimentos de controlo interno prescritos estabelecida pelo auditor e a respeito da qual este procura obter um nível apropriado de segurança de que não é excedida pela taxa real de desvio na população.

*Técnicas de auditoria assistidas por computador* – Aplicações de procedimentos

---

<sup>28</sup> “Sócio responsável pelo trabalho”, “sócio”, e “firma” devem ser lidos como se referindo aos equivalentes do setor público quando relevante.



de auditoria que usam o computador como uma ferramenta de auditoria (também conhecidas por CAAT).

*Teste* – A aplicação de procedimentos a alguns ou a todos os itens de uma população.

*Teste de Walk-through* – Envolve o seguimento de algumas transações através do sistema de relato financeiro.

\**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.

*Teste aos controlos (no contexto da ISAE 3402)* – Um procedimento concebido para avaliar a eficácia operacional dos controlos na consecução dos objetivos de controlo declarados na descrição do sistema da organização de serviços.

*Tipo de emissão (no contexto da ISAE 3410)* – Um grupo de emissões baseado em, por exemplo, fonte de emissão, tipo de gás, região ou instalação.

\**Trabalho de auditoria inicial* – Um trabalho em que:

- (a) As demonstrações financeiras do período anterior não foram auditadas; ou
- (b) As demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por outro auditor, o auditor antecessor.

*Trabalho de compilação (no contexto da ISRS 4410 (Revista))* – Um trabalho no qual o profissional usa a perícia contabilística e de relato financeiro para ajudar o órgão de gestão na preparação e apresentação de informação financeira de uma entidade de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, e relata conforme exigido por esta ISRS. Ao longo da ISRS 4410 (Revista), as expressões “compilar”, “compilação” e “compilada” são usadas neste contexto.

*Trabalho de garantia de fiabilidade* – Um trabalho no qual um profissional visa obter prova suficiente e apropriada para expressar uma conclusão concebido para aumentar o grau de confiança dos utilizadores que não sejam a parte responsável sobre a informação do assunto em causa (isto é, o resultado da mensuração ou avaliação de uma matéria objeto de apreciação face a critérios). Cada trabalho de garantia de fiabilidade é classificado em duas dimensões:

- (i) Ou um trabalho de garantia razoável de fiabilidade ou um trabalho de garantia limitada de fiabilidade:
  - a. Trabalho de garantia razoável de fiabilidade – Um trabalho de garantia de fiabilidade no qual o profissional reduz o risco do trabalho para um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho como base para a sua conclusão. A conclusão do profissional é expressa de uma forma que transmite a sua opinião sobre o resultado da mensuração ou avaliação da matéria objeto de apreciação face a critérios.
  - b. Trabalho de garantia limitada de fiabilidade – Um trabalho de garantia

de fiabilidade no qual o profissional reduz o risco do trabalho para um nível que seja aceitável nas circunstâncias do trabalho mas onde o risco é maior do que a de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade como base para expressar uma conclusão de uma forma que transmite se, com base nos procedimentos efetuados e na prova obtida, o profissional teve conhecimento de uma ou mais matérias que o levem a acreditar que a informação da matéria em apreciação está materialmente distorcida. A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos é limitada comparada com a necessária num trabalho de garantia razoável de fiabilidade mas é planeada para obter um nível de garantia de fiabilidade que, no julgamento profissional do profissional, é apropriado. Para ser apropriado, espera-se que o nível de garantia de fiabilidade obtido pelo profissional aumente a confiança dos utilizadores sobre a informação da matéria em apreciação para um nível que é claramente maior que inconsequente.

- (ii) Ou um trabalho de validação ou um trabalho de mensuração ou avaliação direta:
- a. Trabalho de validação – Um trabalho de garantia de fiabilidade no qual uma parte que não seja o profissional mensura ou avalia a matéria objeto de apreciação face a critérios. Essa parte também apresenta muitas vezes a resultante informação da matéria em apreciação num relatório ou declaração. Em alguns casos, porém, a informação da matéria em apreciação pode ser apresentada pelo profissional num relatório de garantia de fiabilidade. Num trabalho de validação, a conclusão do profissional trata de saber se a informação da matéria em apreciação está isenta de distorção material. A conclusão do profissional pode ser formulada sobre:
    - i. A matéria objeto de apreciação e os critérios aplicáveis;
    - ii. A informação da matéria em apreciação e os critérios aplicáveis; ou
    - iii. Uma declaração feita pela parte apropriada.
  - b. Trabalho de mensuração ou avaliação direta – Um trabalho de garantia de fiabilidade no qual o profissional mensura ou avalia a matéria objeto de apreciação face aos critérios aplicáveis e apresenta a resultante informação da matéria em apreciação como parte do, ou a acompanhar o, relatório de garantia de fiabilidade. Num trabalho de mensuração ou avaliação direta, a conclusão do profissional aborda o desfecho relatado da mensuração ou avaliação da matéria objeto de apreciação face a critérios.

*Trabalho de procedimentos acordados* – Um trabalho em que um auditor é contratado para executar os procedimentos de natureza de auditoria acordados entre o auditor e a entidade e quaisquer terceiros interessados e para relatar conclusões factuais. Os destinatários do relatório têm de tirar as suas próprias conclusões a partir do relatório do auditor. O relatório é restrito às partes que acordaram os procedimentos a serem executados, uma vez que outros, desconhecedores das razões quanto aos procedimentos, podem interpretar mal as conclusões.

*Trabalho de garantia limitada de fiabilidade* – (ver *Trabalho de garantia de fiabilidade*)

*Trabalho de garantia razoável de fiabilidade* – (ver *Trabalho de garantia de fiabilidade*)

*Trabalho de revisão* – O objetivo de um trabalho de revisão é o de habilitar um auditor a afirmar se, na base de procedimentos que não proporcionam toda a prova que seria necessária numa auditoria, algo chamou a sua atenção que o leve a crer que as demonstrações financeiras não estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável.

*\*Transação entre partes não relacionadas* – Uma transação efetuada em determinados termos e condições, de livre vontade, entre um comprador e um vendedor que não são relacionados e que atuam de forma independente um do outro na defesa dos seus próprios interesses.

*\*Unidade de Amostragem* – Os itens individuais que constituem uma população.

*Utilizadores* – O(s) indivíduo(s) ou organização(ões), ou grupo(s) que o profissional espera que use o relatório de garantia de fiabilidade. Em algumas situações, pode haver utilizadores que não sejam aqueles a quem o relatório de garantia de fiabilidade é endereçado.

**NORMA INTERNACIONAL DE  
CONTROLO DE QUALIDADE 1**

**CONTROLO DE QUALIDADE PARA FIRMAS  
QUE EXECUTEM AUDITORIAS E REVISÕES DE  
DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E OUTROS TRABALHOS  
DE GARANTIA DE FIABILIDADE E SERVIÇOS  
RELACIONADOS**

(Eficaz a partir de 15 de dezembro de 2009)

**ÍNDICE**

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISQC .....	1–3
Autoridade desta ISQC .....	4–9
Data de Eficácia .....	10
<b>Objetivo</b> .....	11
<b>Definições</b> .....	12
<b>Requisitos</b>	
Aplicação e Cumprimento de Requisitos Relevantes .....	13–15
Elementos de um Sistema de Controlo de Qualidade .....	16–17
Responsabilidades de Liderança em Relação à Qualidade na Firma .....	18–19
Requisitos Éticos Relevantes .....	20–25
Aceitação e Continuação de Relacionamentos com Clientes e de Trabalhos Específicos .....	26–28
Recursos Humanos .....	29–31
Execução do Trabalho .....	32–47
Monitorização .....	48–56
Documentação do Sistema de Controlo de Qualidade .....	57–59

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Aplicação e Cumprimento de Requisitos Relevantes .....	A1
Elementos de um Sistema de Controlo de Qualidade .....	A2–A3
Responsabilidades de Liderança em Relação à Qualidade na Firma .....	A4–A6
Requisitos Éticos Relevantes .....	A7–A17
Aceitação e Continuação de Relacionamentos com Clientes e de Trabalhos Específicos .....	A18–A23
Recursos Humanos .....	A24–A31
Execução do Trabalho .....	A32–A63
Monitorização .....	A64–A72
Documentação do Sistema de Controlo de Qualidade .....	A73–A75

A Norma Internacional de Controlo de Qualidade (ISQC) 1, *Controlo de Qualidade para Firmas que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*, 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 ISQC

1. Esta Norma Internacional de Controlo de Qualidade (ISQC) aborda as responsabilidades de uma firma pelo seu sistema de controlo de qualidade para auditorias e revisões de demonstrações financeiras e para outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados. Esta ISQC deve ser lida juntamente com os requisitos éticos relevantes.
2. Outras tomadas de posição do International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) estabelecem normas e orientações adicionais sobre as responsabilidades do pessoal da firma com respeito aos procedimentos de controlo de qualidade para tipos específicos de trabalhos. A ISA 220,<sup>1</sup> por exemplo, aborda os procedimentos de controlo de qualidade para auditorias de demonstrações financeiras.
3. Um sistema de controlo de qualidade consiste em políticas concebidas para atingir o objetivo estabelecido no parágrafo 11 e nos procedimentos necessários para implementar e monitorizar o cumprimento dessas políticas.

### Autoridade desta ISQC

4. Esta ISQC aplica-se a todas as firmas de auditores profissionais com respeito a auditorias e revisões de demonstrações financeiras e a outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados. A natureza e extensão das políticas e procedimentos desenvolvidos por uma firma para dar cumprimento a esta ISQC depende de fatores diversos, como a dimensão e características operacionais da firma e se faz ou não parte de uma rede.
5. Esta ISQC indica o objetivo da firma no quadro do seu cumprimento e os requisitos concebidos para habilitar a firma a satisfazer esse objetivo declarado. Além disso, contém orientação relacionada na forma de material de aplicação e outro material explicativo, como referido adiante no parágrafo 8, bem como material introdutório que proporciona o contexto relevante para uma compreensão apropriada da ISQC 1 e definições.
6. O objetivo proporciona o contexto em que são estabelecidos os requisitos desta ISQC e destina-se a ajudar a firma a:
  - Compreender quais as necessidades a satisfazer; e
  - Decidir se devem ser identificadas mais necessidades para atingir o objetivo.
7. Os requisitos desta ISQC são expressos usando o termo “deve”.

---

<sup>1</sup> ISA 220, *Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*

8. Quando necessário, o material de aplicação e outro material explicativo dá explicações adicionais dos requisitos e orientação para os levar a efeito. Em particular, pode:
- Explicar mais precisamente o que um requisito significa ou o que pretende cobrir; e
  - Incluir exemplos de políticas e procedimentos que possam ser apropriados nas circunstâncias.

Embora tal orientação não imponha por si mesmo um requisito, é relevante para a devida aplicação dos requisitos. O material de aplicação e outro material explicativo podem também proporcionar informação de base relativa a matérias tratadas nesta ISQC. Quando apropriado, são incluídas no material de aplicação e outro material explicativo considerações específicas adicionais relativas às organizações de auditoria do setor público ou a firmas de pequena dimensão. Estas considerações adicionais ajudam a aplicar os requisitos desta ISQC, mas não limitam nem reduzem a responsabilidade da firma na aplicação e cumprimento dos seus requisitos.

9. Esta ISQC inclui, sob o título “Definições”, uma descrição dos significados atribuídos a determinados termos para os fins desta ISQC. Estas definições são dadas para ajudar na aplicação e interpretação consistentes desta ISQC e não se destinam a derrogar definições que possam ser estabelecidas para outros efeitos na lei, regulamento ou noutra forma. O Glossário relativo às Normas Internacionais emitido pelo IAASB no *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados) publicado pela IFAC inclui os termos definidos nesta ISQC. Também inclui descrições de outros termos previstos nesta ISQC, para ajudar a uma interpretação e tradução comuns e consistentes.

### **Data de Eficácia**

10. Os sistemas de controlo de qualidade em conformidade com esta ISQC devem estar estabelecidos até 15 de dezembro de 2009.

### **Objetivo**

11. O objetivo da firma é estabelecer e manter um sistema de controlo de qualidade que proporcione garantia razoável de que:
- (a) A firma e o seu pessoal cumprem as normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis; e
  - (b) Os relatórios emitidos pela firma ou pelos sócios responsáveis pelo trabalho são apropriados nas circunstâncias.

## Definições

12. Nesta ISQC, são aplicáveis as seguintes definições:
- (a) Data do relatório – A data escolhida pelo profissional para aposição no relatório.
  - (b) Documentação de trabalho – O registo do trabalho executado, dos resultados obtidos e das conclusões a que chegou o profissional (são muitas vezes usadas expressões como “papéis de trabalho”).
  - (c) Entidade admitida à cotação – Uma entidade cujas partes de capital ou instrumentos de dívida estão cotados ou admitidos à cotação numa bolsa de valores reconhecida ou são transacionados segundo os regulamentos de uma bolsa de valores reconhecida ou outro organismo equivalente.
  - (d) Equipa de trabalho – Todos os sócios e pessoal que executam o trabalho, incluindo quaisquer indivíduos designados pela firma ou por uma firma da rede que executam procedimentos nesse trabalho. Isto exclui peritos externos do auditor contratados pela firma ou por uma firma da rede. O termo “equipa de trabalho” também exclui indivíduos na função de auditoria interna do cliente que prestam assistência direta a um trabalho de auditoria quando o auditor externo cumpre os requisitos da ISA 610 (Revista).<sup>2</sup>
  - (e) Firma – Um profissional individual, parceria, sociedade ou outra entidade de auditores profissionais.
  - (f) Firma da rede – Uma firma ou entidade que pertence a uma rede.
  - (g) Garantia razoável de fiabilidade – No contexto desta ISQC, um nível elevado, mas não absoluto, de garantia de fiabilidade.
  - (h) Inspeção – Em relação a trabalhos concluídos, procedimentos concebidos para proporcionar evidência do cumprimento pelas equipas de trabalho das políticas e procedimentos de controlo de qualidade da firma.
  - (i) Monitorização – Um processo que abrange a consideração e avaliação contínuas do sistema de controlo de qualidade da firma, incluindo uma inspeção periódica a uma seleção de trabalhos concluídos, concebido para proporcionar à firma segurança razoável de que o seu sistema de controlo de qualidade está a operar com eficácia.

---

<sup>2</sup> A ISA 610 (Revista), *Usar o Trabalho de Auditores Internos*, estabelece limites sobre a assistência direta da função de auditoria interna e reconhece que o auditor externo pode estar proibido por lei ou regulamento de obter assistência direta de auditores internos. Por isso, a assistência direta é restrita a situações onde é permitida.



- (j) Normas profissionais – Normas de Trabalho do IAASB, conforme definido no *Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*, e requisitos éticos relevantes.
- (k) Pessoa externa adequadamente qualificada – Um indivíduo externo à firma com capacidade e competência para atuar como sócio responsável pelo trabalho, como por exemplo um sócio de uma outra firma ou um empregado (com experiência apropriada), seja de uma organização profissional cujos membros possam executar auditorias e revisões de informação financeira histórica ou outros trabalhos de garantia de fiabilidade ou serviços relacionados, seja de uma organização que preste serviços relevantes de controlo de qualidade.
- (l) Pessoal – Sócios e pessoal técnico
- (m) Pessoal técnico – Profissionais não sócios, incluindo quaisquer peritos que a firma empregue.
- (n) Rede – Uma grande estrutura que:
  - (i) Tem como objetivo a cooperação; e
  - (ii) Está claramente orientada para a partilha de lucros ou de custos, partilha propriedade, controlo ou gestão, políticas e procedimentos de controlo de qualidade, uma estratégia de negócio, o uso de um nome de marca ou uma parte significativa de recursos profissionais comuns.
- (o) Requisitos éticos relevantes – Requisitos éticos a que a equipa de trabalho e o revisor do controlo de qualidade do trabalho estão sujeitos, os quais compreendem geralmente as Partes A e B do *Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria* do International Ethics Standards Board for Accountants (Código do IESBA), juntamente com os requisitos éticos nacionais que sejam mais restritivos.
- (p) Revisão do controlo de qualidade do trabalho – Um processo concebido para proporcionar uma avaliação objetiva, à data do relatório ou antes dessa data, dos julgamentos significativos que a equipa de trabalho fez e das conclusões a que chegou ao formular o relatório. O processo de revisão do controlo de qualidade do trabalho destina-se apenas a auditorias de demonstrações financeiras de entidades admitidas à cotação e a outros trabalhos, se existirem, relativamente aos quais a firma tenha determinado que é necessária uma tal revisão.
- (q) Revisor do controlo de qualidade do trabalho – Um sócio, outra pessoa da firma, pessoa externa adequadamente qualificada ou uma equipa constituída por estes indivíduos, nenhum dos quais é membro

da equipa de trabalho, com experiência e autoridade suficiente e apropriada para avaliar objetivamente os julgamentos significativos que a equipa de trabalho fez e as conclusões a que chegou ao formular o relatório.

- (r) Sócio – Qualquer indivíduo com autoridade para obrigar a firma com respeito à execução de um trabalho de serviços profissionais.
- (s) Sócio responsável pelo trabalho<sup>3</sup> – O sócio ou outra pessoa na firma que é responsável pelo trabalho de auditoria e pela sua execução e pelo relatório do auditor emitido em nome da firma, e que goza, quando necessário, do estatuto adequado concedido por um organismo profissional, legal ou regulador.

## Requisitos

### Aplicação e Cumprimento de Requisitos Relevantes

- 13. O pessoal da firma responsável por estabelecer e manter o respetivo sistema de controlo de qualidade deve inteirar-se de todo o texto desta ISQC, incluindo o seu material de aplicação e outro material explicativo, para entender o seu objetivo e aplicar devidamente os seus requisitos.
- 14. A firma deve cumprir cada um dos requisitos desta ISQC salvo se, nas circunstâncias da firma, o requisito não for relevante para os serviços prestados com respeito a auditorias e revisões de demonstrações financeiras e a outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados. (Ref: Parágrafo A1)
- 15. Os requisitos estão concebidos para habilitar a firma a alcançar o objetivo apresentado nesta ISQC. Espera-se, por isso, que a devida aplicação dos requisitos proporcione uma base suficiente para a consecução do objetivo. Porém, na medida em que as circunstâncias variam muito e não podem ser todas previstas, a firma deve considerar se existem matérias ou circunstâncias particulares que lhe exijam que estabeleça políticas e procedimentos além dos exigidos nesta ISQC para cumprir o objetivo declarado.

### Elementos de um Sistema de Controlo de Qualidade

- 16. A firma deve estabelecer e manter um sistema de controlo de qualidade que inclua políticas e procedimentos que abordem cada um dos seguintes elementos:
  - (a) Responsabilidades de liderança relativas à qualidade dentro da firma.
  - (b) Requisitos éticos relevantes.

---

<sup>3</sup> “Sócio responsável pelo trabalho”, “sócio” e “firma” devem ser lidos como referências aos seus equivalentes do setor público, quando relevante.

- (c) Aceitação e continuação dos relacionamentos com os clientes e de trabalhos específicos.
  - (d) Recursos humanos.
  - (e) Execução do trabalho.
  - (f) Monitorização.
17. A firma deve documentar as suas políticas e procedimentos e comunicá-las ao seu pessoal. (Ref: Parágrafos A2 e A3)

### **Responsabilidades de Liderança em Relação à Qualidade na Firma**

18. A firma deve estabelecer políticas e os procedimentos concebidos para promover uma cultura interna que reconheça que a qualidade é essencial na execução dos trabalhos. Tais políticas e procedimentos devem exigir que o diretor-geral (ou equivalente) ou, se apropriado, a administração da firma (ou equivalente) assuma a responsabilidade final pelo sistema de controlo de qualidade da firma. (Ref: Parágrafos A4 e A5)
19. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos tais que qualquer pessoa ou pessoas a quem o diretor-geral ou a administração da firma atribua a responsabilidade operacional pelo sistema de controlo de qualidade da firma tenha experiência e capacidade suficiente e apropriada e a autoridade necessária para assumir essa responsabilidade. (Ref: Parágrafo A6)

### **Requisitos Éticos Relevantes**

20. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos concebidos para lhe proporcionar segurança razoável de que a firma e o seu pessoal cumprem os requisitos éticos relevantes. (Ref: Parágrafos A7 a A10)

### *Independência*

21. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos concebidos para lhe proporcionar garantia razoável de que a firma, o seu pessoal e, quando aplicável, outros sujeitos aos requisitos de independência (incluindo pessoal das firmas da rede), mantêm a independência sempre que exigido pelos requisitos éticos. Tais políticas e procedimentos devem habilitar a firma a:
- (a) Comunicar os seus requisitos de independência ao seu pessoal e, quando aplicável, a outros que lhes estejam sujeitos; e
  - (b) Identificar e avaliar as circunstâncias e relacionamentos que criem ameaças à independência e tomar medidas apropriadas para eliminar essas ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável através da aplicação de salvaguardas ou, se for considerado apropriado, renunciar ao trabalho, quando essa renúncia for permitida por lei ou regulamento.

22. Estas políticas e procedimentos devem exigir que: (Ref: Parágrafo A10)
- (a) Os sócios responsáveis pelo trabalho prestem à firma informação relevante acerca dos trabalhos, incluindo o âmbito dos serviços, de forma a habilitar a firma a avaliar o impacto global, se o houver, sobre os requisitos de independência;
  - (b) O pessoal notifique de imediato a firma das circunstâncias e relacionamentos que criem uma ameaça à independência para que possam ser tomadas medidas apropriadas; e
  - (c) A informação relevante seja recolhida e comunicada ao pessoal apropriado a fim de que:
    - (i) A firma e o seu pessoal possam rapidamente determinar se satisfazem os requisitos de independência;
    - (ii) A firma possa manter e atualizar os seus registos relativamente à independência; e
    - (iii) A firma possa tomar medidas apropriadas com respeito a ameaças identificadas à independência cujo nível não seja aceitável.
23. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos concebidos para lhe proporcionar garantia razoável de que será notificada de violações de requisitos de independência e a habilitar a tomar medidas apropriadas para resolver tais situações. As políticas e procedimentos devem incluir requisitos no sentido de que: (Ref: Parágrafo A10)
- (a) O pessoal notifique de imediato à firma violações de independência que cheguem ao seu conhecimento;
  - (b) A firma comunique de imediato violações identificadas destas políticas e procedimentos:
    - (i) Ao sócio responsável pelo trabalho que, em conjunto com a firma, terá de tratar a violação; e
    - (ii) A outro pessoal relevante da firma e, quando apropriado, da rede, e a outros que estejam sujeitos a requisitos de independência e que devam tomar medidas apropriadas; e
  - (c) O sócio responsável pelo trabalho e os outros indivíduos referidos no parágrafo 23(b)(ii) comuniquem imediatamente à firma, se necessário, as medidas tomadas para resolver o assunto, a fim de que a firma possa determinar se deve tomar outras medidas.
24. Pelo menos anualmente, a firma deve obter confirmação escrita do cumprimento das suas políticas e procedimentos relativos à independência por parte de todo o pessoal da firma cuja independência seja exigida por requisitos éticos relevantes. (Ref: Parágrafos A10 e A11)

25. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos: (Ref: Parágrafo A10)
- (a) Que estabeleçam critérios para determinar a necessidade de salvaguardas que reduzam a ameaça de familiaridade para um nível aceitável quando a firma utilizar o mesmo pessoal sénior num trabalho de garantia de fiabilidade durante um longo período de tempo; e
  - (b) Que exijam, para auditorias de demonstrações financeiras de entidades admitidas à cotação, a rotação do sócio responsável pelo trabalho e de quaisquer indivíduos responsáveis pela revisão do controlo de qualidade e, quando aplicável, de outros sujeitos a um regime de rotação, após um período especificado de acordo com requisitos éticos relevantes. (Ref: Parágrafos A12 a A17)

### **Aceitação e Continuação de Relacionamentos com Clientes e de Trabalhos Específicos**

26. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para a aceitação e continuação de relacionamentos com clientes e de trabalhos específicos, concebidos de forma a proporcionar-lhe garantia razoável de que somente empreenderá ou continuará relacionamentos e trabalhos em que:
- (a) Seja competente para executar o trabalho e tenha as capacidades, tempo e recursos para o fazer; (Ref: Parágrafos A18, A23)
  - (b) Possa cumprir os requisitos éticos relevantes; e
  - (c) Tenha considerado a integridade do cliente e não disponha de informação que a leve a concluir que o cliente não é íntegro. (Ref: Parágrafos A19, A20 e A23)
27. Estas políticas e procedimentos devem exigir que:
- (a) A firma obtenha a informação que considere necessária nas circunstâncias antes de aceitar um trabalho de um novo cliente, de decidir se continua um trabalho existente e de considerar a aceitação de um novo trabalho com um cliente já existente. (Ref: Parágrafos A21 e A23)
  - (b) Se for identificado um potencial conflito de interesses ao aceitar um trabalho para um cliente novo ou para um cliente já existente, a firma determine se é apropriado aceitar o trabalho.
  - (c) Se forem identificadas questões e a firma decidir aceitar ou continuar o relacionamento com um cliente ou um trabalho específico, a firma documente a forma como as questões foram resolvidas.
28. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos sobre a continuação de um trabalho e do relacionamento com um cliente que permitam resolver circunstâncias em que a firma obtenha informação que faria com que

declinasse o trabalho caso essa informação estivesse disponível mais cedo. Tais políticas e procedimentos devem incluir a consideração:

- (a) Das responsabilidades profissionais e legais que se aplicam às circunstâncias, nomeadamente se existe um requisito de a firma relatar à pessoa ou pessoas que fizeram a nomeação ou, em certos casos, às autoridades reguladoras; e
- (b) Da possibilidade de renunciar ao trabalho ou de renunciar simultaneamente ao trabalho e ao relacionamento com o cliente. (Ref: Parágrafos A22 e A23)

## **Recursos Humanos**

29. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos concebidos para lhe proporcionar garantia razoável de que tem pessoal suficiente com a competência, capacidades e compromisso com princípios éticos necessários para:

- (a) Executar trabalhos de acordo com as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis; e
- (b) Habilitar a firma ou os sócios responsáveis pelo trabalho a emitir relatórios que sejam apropriados nas circunstâncias. (Ref: Parágrafos A24 a A29)

### *Designação de Equipas de Trabalho*

30. A firma deve atribuir a responsabilidade de cada trabalho a um sócio responsável por esse trabalho. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos exigindo que:

- (a) A identidade e a função do sócio responsável pelo trabalho sejam comunicadas aos principais membros do órgão de gestão do cliente e aos encarregados da governação;
- (b) O sócio responsável pelo trabalho tenha a competência, capacidades e autoridade apropriadas para desempenhar a sua função; e
- (c) As responsabilidades do sócio responsável pelo trabalho sejam claramente definidas e comunicadas a esse sócio. (Ref: Parágrafo A30)

31. A firma deve também estabelecer políticas e procedimentos para designar pessoal apropriado com a necessária competência e capacidades para:

- (a) Executar trabalhos de acordo com as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis; e
- (b) Habilitar a firma ou os sócios responsáveis pelo trabalho a emitir relatórios que sejam apropriados nas circunstâncias. (Ref: Parágrafo A31)

## Execução do Trabalho

32. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos concebidos para lhe proporcionar garantia razoável de que os trabalhos são executados de acordo com as normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis e que a firma ou o sócio responsável pelo trabalho emitem relatórios que são apropriados nas circunstâncias. Tais políticas e procedimentos devem incluir:
- (a) Matérias relevantes para promover a consistência na qualidade da execução do trabalho; (Ref: Parágrafos A32 e A33)
  - (b) Responsabilidades de supervisão; e (Ref: Parágrafo A34)
  - (c) Responsabilidades de revisão. (Ref: Parágrafo A35)
33. As políticas e procedimentos sobre a responsabilidade de revisão da firma devem ser determinados na base de que o trabalho dos membros da equipa de trabalho menos experientes é revisto por membros da equipa de trabalho mais experientes.

## Consultas

34. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos concebidos para lhe proporcionar garantia razoável de que:
- (a) Se realizam consultas apropriadas em matérias difíceis ou contenciosas;
  - (b) Estão disponíveis recursos suficientes para possibilitar a realização de consultas apropriadas;
  - (c) A natureza e âmbito dessas consultas, bem como as respetivas conclusões, estão documentadas e são aceites tanto pelo indivíduo que procura a consulta como pelo indivíduo consultado; e
  - (d) As conclusões resultantes das consultas são implementadas. (Ref: Parágrafos A36 a A40)

## Revisão do Controlo de Qualidade do Trabalho

35. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos que exijam, para trabalhos específicos, uma revisão do controlo de qualidade do trabalho que proporcione uma avaliação objetiva dos julgamentos significativos feitos pela equipa de trabalho e das conclusões atingidas ao formular o relatório. Essas políticas e procedimentos devem:
- (a) Exigir uma revisão do controlo de qualidade do trabalho para todas as auditorias de demonstrações financeiras de entidades admitidas à cotação;

CONTROLO DE QUALIDADE PARA FIRMAS QUE EXECUTEM AUDITORIAS E REVISÕES DE  
DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E OUTROS TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE  
E SERVIÇOS RELACIONADOS

- (b) Estabelecer critérios face aos quais todas as outras auditorias e revisões de informação financeira histórica e outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados devem ser avaliados para determinar se deve ser executada uma revisão do controlo de qualidade do trabalho; e (Ref: Parágrafo A41)
  - (c) Exigir uma revisão do controlo de qualidade do trabalho para todos os trabalhos que satisfaçam os critérios estabelecidos em conformidade com o parágrafo (b) anterior, caso existam.
36. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos que estabeleçam a natureza, oportunidade e extensão duma revisão do controlo de qualidade de um trabalho. Essas políticas e procedimentos devem exigir que o relatório do trabalho não tenha data anterior à conclusão da revisão do controlo de qualidade do trabalho. (Ref: Parágrafos A42 e A43)
37. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos que exijam que a revisão do controlo de trabalho inclua:
- (a) Discussão das matérias significativas com o sócio responsável pelo trabalho;
  - (b) Revisão das demonstrações financeiras ou outra informação sobre a matéria em causa e do relatório proposto;
  - (c) Revisão de documentação selecionada do trabalho relativa a julgamentos significativos da equipa de trabalho e às conclusões a que chegou; e
  - (d) Avaliação das conclusões atingidas na formulação do relatório e consideração sobre se o relatório proposto é apropriado. (Ref: Parágrafo A44)
38. Relativamente a auditorias de demonstrações financeiras de entidades admitidas à cotação, a firma deve estabelecer políticas e procedimentos que exijam que a revisão do controlo de qualidade do trabalho também inclua a consideração dos seguintes elementos:
- (a) A avaliação pela equipa de trabalho da independência da firma em relação ao trabalho específico;
  - (b) Se se realizaram consultas apropriadas sobre matérias que envolvam diferenças de opinião ou outras matérias difíceis ou contenciosas, bem como as conclusões decorrentes dessas consultas; e
  - (c) Se a documentação selecionada para revisão reflete o trabalho executado em relação aos julgamentos significativos e suporta as conclusões atingidas. (Ref: Parágrafos A45 e A46)



### Critérios para a Elegibilidade de Revisores do Controlo de Qualidade do Trabalho

39. Uma firma deve estabelecer políticas e procedimentos para tratar a designação de revisores do controlo de qualidade de trabalho e estabelecer a sua elegibilidade através:
  - (a) Das qualificações técnicas exigidas para executar a função, incluindo a experiência e autoridade necessárias; e (Ref: Parágrafo A47)
  - (b) Do ponto até ao qual um revisor do controlo de qualidade do trabalho pode ser consultado sobre o trabalho sem comprometer a sua objetividade. (Ref: Parágrafo A48)
40. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos concebidos para manter a objetividade do revisor do controlo de qualidade do trabalho. (Ref: Parágrafos A49 a A51)
41. As políticas e procedimentos da firma devem prever a substituição do revisor do controlo de qualidade do trabalho sempre que a sua capacidade para executar uma revisão objetiva possa estar diminuída.

### Documentação da Revisão do Controlo de Qualidade do Trabalho

42. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para documentar a revisão do controlo de qualidade do trabalho que exijam a documentação:
  - (a) De que foram executados os procedimentos exigidos pelas políticas da firma sobre revisão do controlo de qualidade do trabalho;
  - (b) De que a revisão do controlo de qualidade do trabalho foi concluída antes ou na data do relatório; e
  - (c) De que o revisor não tem conhecimento de quaisquer matérias por resolver que o façam acreditar que os julgamentos significativos que a equipa de trabalho fez e as conclusões a que chegou não são apropriados.

### Diferenças de Opinião

43. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para tratar e resolver as diferenças de opinião dentro da equipa de trabalho, com os consultados e, quando aplicável, entre o sócio responsável pelo trabalho e o revisor do controlo de qualidade do trabalho. (Ref: Parágrafos A52 e A53)
44. Essas políticas e procedimentos devem exigir que:
  - (a) As conclusões atingidas sejam documentadas e implementadas; e
  - (b) O relatório não seja datado até que a matéria esteja resolvida.

## Documentação do Trabalho

### Conclusão da Organização dos Arquivos Finais do Trabalho

45. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para as equipas de trabalho concluírem a organização dos arquivos finais do trabalho em tempo oportuno após a finalização dos relatórios do trabalho. (Ref: Parágrafos A54 e A55)

### Confidencialidade, Custódia Segura, Integridade, Acessibilidade e Recuperabilidade da Documentação do Trabalho

46. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos concebidos para manter a confidencialidade, custódia segura, integridade, acessibilidade e recuperabilidade da documentação do trabalho. (Ref: Parágrafos A56 a A59)

### Conservação da Documentação de Trabalho

47. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para a conservação da documentação de trabalho por um período suficiente para satisfazer as necessidades da firma ou conforme exigido por lei ou regulamento. (Ref: Parágrafos A60 a A63)

## Monitorização

### Monitorização das Políticas e Procedimentos de Controlo de Qualidade da Firma

48. A firma deve estabelecer um processo de monitorização concebido para lhe proporcionar garantia razoável de que as políticas e procedimentos relacionados com o sistema de controlo de qualidade sejam relevantes, adequados e operem eficazmente. Este processo deve:
  - (a) Incluir a consideração e avaliação contínuas do sistema de controlo de qualidade da firma, incluindo, numa base cíclica, a inspeção de pelo menos um trabalho concluído por cada sócio responsável pelo trabalho;
  - (b) Exigir responsabilidade pelo processo de monitorização, a atribuir a um sócio ou sócios ou a outras pessoas com experiência suficiente e apropriada e autoridade na firma para assumir essa responsabilidade; e
  - (c) Exigir que os que executem o trabalho ou a revisão do controlo de qualidade do trabalho não estejam envolvidos na inspeção de trabalhos. (Ref: Parágrafos A64 a A68)

*Avaliação, Comunicação e Correção das Deficiências Identificadas*

49. A firma deve avaliar o efeito de deficiências notadas em consequência do processo de monitorização e deve determinar se elas representam:
- (a) Casos que não indicam necessariamente que o sistema de controlo de qualidade da firma é insuficiente para lhe proporcionar garantia razoável de que cumpre as normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis e de que os relatórios emitidos pela firma ou pelos sócios responsáveis pelo trabalho são apropriados nas circunstâncias; ou
  - (b) Deficiências sistémicas, repetitivas ou outras significativas que exigem medidas corretivas imediatas.
50. A firma deve comunicar aos sócios responsáveis pelo trabalho relevantes e outro pessoal apropriado as deficiências notadas em consequência do processo de monitorização e as recomendações para medidas corretivas apropriadas. (Ref: Parágrafo A69)
51. As recomendações para medidas corretivas apropriadas em relação às deficiências notadas devem incluir um ou mais dos seguintes tópicos:
- (a) Adoção de medidas corretivas apropriadas em relação a um trabalho individual ou a um membro do pessoal;
  - (b) Comunicação das conclusões aos responsáveis pela formação e desenvolvimento profissional;
  - (c) Alterações às políticas e procedimentos de controlo de qualidade; e
  - (d) Ação disciplinar contra os que não cumpriram as políticas e procedimentos da firma, em especial se o fizerem repetidamente.
52. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para tratar os casos em que os resultados dos procedimentos de monitorização indiquem que um relatório pode não ser apropriado ou que foram omitidos procedimentos durante a execução do trabalho. Tais políticas e procedimentos devem exigir que a firma determine que medidas adicionais são apropriadas para cumprir as normas profissionais relevantes e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis e considere a possibilidade de obter aconselhamento jurídico.
53. A firma deve comunicar pelo menos anualmente os resultados da monitorização do seu sistema de controlo de qualidade aos sócios responsáveis por trabalhos e outros indivíduos apropriados dentro da firma, incluindo o seu diretor-geral ou, se apropriado, a sua administração. Esta comunicação deve ser suficiente para habilitar a firma e estes indivíduos a tomarem, quando necessário, medidas imediatas e apropriadas de acordo com as suas funções e responsabilidades definidas. A informação comunicada deve incluir:

- (a) Uma descrição dos procedimentos de monitorização executados.
  - (b) As conclusões extraídas dos procedimentos de monitorização.
  - (c) Quando relevante, uma descrição das deficiências sistémicas, repetitivas ou outras significativas e das medidas tomadas para resolver ou corrigir essas deficiências.
54. Algumas firmas operam como parte de uma rede e, para efeitos de consistência, podem implementar alguns dos seus procedimentos de monitorização na base dessa rede. Quando as firmas de uma rede operam segundo políticas e procedimentos de monitorização comuns concebidos para cumprir esta ISQC e confiam num sistema de monitorização desse tipo, as políticas e procedimentos da firma devem exigir que:
- (a) Pelo menos anualmente, a rede comunique o âmbito geral, a extensão e os resultados do processo de monitorização aos indivíduos apropriados dentro das firmas da rede; e
  - (b) A rede comunique prontamente quaisquer deficiências identificadas no sistema de controlo de qualidade aos indivíduos apropriados dentro da firma ou firmas da rede relevantes, de forma que possam ser tomadas as medidas necessárias,

para que os sócios responsáveis pelo trabalho nas firmas da rede possam confiar nos resultados do processo de monitorização implementados dentro da rede, salvo se as firmas ou a rede aconselharem o contrário.

### *Queixas e Alegações*

55. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos concebidos para lhe proporcionar garantia razoável de que trata apropriadamente:
- (a) Queixas e alegações de que o trabalho executado pela firma não cumpre as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis; e
  - (b) Alegações de incumprimento do sistema de controlo de qualidade da firma.

Como parte deste processo, a firma deve estabelecer canais claramente definidos para o pessoal da firma levantar quaisquer preocupações de uma maneira que os habilite a fazê-lo sem receio de represálias. (Ref: Parágrafo A70)

56. Se durante as investigações sobre queixas e alegações forem identificadas deficiências na conceção ou operação das políticas e procedimentos de controlo de qualidade da firma ou o incumprimento do sistema de controlo de qualidade da firma por um indivíduo ou indivíduos, a firma deve tomar as medidas apropriadas, como estabelecido no parágrafo 51. (Ref: Parágrafos A71 e A72)

## **Documentação do Sistema de Controlo de Qualidade**

57. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos que exijam documentação apropriada para proporcionar prova do funcionamento de cada elemento do seu sistema de controlo de qualidade. (Ref: Parágrafos A73 a A75)
58. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos que exijam a conservação da documentação por um período de tempo suficiente para permitir que aqueles que executam procedimentos de monitorização avaliem o cumprimento pela firma do seu sistema de controlo de qualidade ou por um período maior se exigido por lei ou regulamento.
59. A firma deve estabelecer políticas e procedimentos que exijam a documentação de queixas e alegações e das respetivas respostas.

\*\*\*

## **Material de Aplicação e Outro Material Explicativo**

### **Aplicação e Cumprimento de Requisitos Relevantes**

*Considerações Específicas para Firmas de Pequena Dimensão (Ref: Parágrafo 14)*

- A1. Esta ISQC não exige o cumprimento de requisitos que não sejam relevantes, por exemplo na circunstância de um profissional individual, que não emprega outro pessoal. Os requisitos desta ISQC relativos por exemplo às políticas e procedimentos para a designação do pessoal apropriado para a equipa de trabalho (ver o parágrafo 31), às responsabilidades de revisão (ver o parágrafo 33) à comunicação anual dos resultados da monitorização aos sócios responsáveis por trabalhos na firma (ver o parágrafo 53) não são relevantes quando não existe pessoal.

### **Elementos de um Sistema de Controlo de Qualidade (Ref: Parágrafo 17)**

- A2. Em geral, a comunicação das políticas e procedimentos de controlo de qualidade ao pessoal da firma inclui uma descrição das políticas e procedimentos de controlo de qualidade e dos objetivos que se pretendem atingir e a mensagem de que cada indivíduo tem uma responsabilidade pessoal pela qualidade e deverá cumprir essas políticas e procedimentos. O encorajamento ao pessoal da firma no sentido de comunicar os seus pontos de vista ou preocupações sobre matérias de controlo de qualidade constitui um reconhecimento da importância de obter reações sobre o sistema de controlo de qualidade da firma.

*Considerações Específicas para Firmas de Pequena Dimensão*

- A3. A documentação e a comunicação de políticas e procedimentos nas firmas mais pequenas podem ser menos formais e extensivas do que em firmas maiores.

**Responsabilidades de Liderança em Relação à Qualidade na Firma**

*Promover uma Cultura Interna de Qualidade* (Ref: Parágrafo 18)

- A4. A liderança da firma e os exemplos que estabelece influenciam significativamente a sua cultura interna. A promoção de uma cultura interna orientada para a qualidade depende de ações e mensagens claras, consistentes e frequentes a partir de todos os níveis da administração da firma que enfatizem as suas políticas e procedimentos de controlo de qualidade e a necessidade de:

- (a) executar trabalho que cumpra as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis; e
- (b) emitir relatórios que sejam apropriados nas circunstâncias.

Tais ações e mensagens encorajam uma cultura que reconhece e recompensa um trabalho de alta qualidade. Estas ações e mensagens podem ser comunicadas, nomeadamente, através de ações de formação, reuniões, diálogos formais ou informais, definição de funções, boletins informativos ou memorandos de reuniões. Podem ser incorporadas na documentação interna e materiais de formação da firma e nos procedimentos de avaliação dos sócios e do pessoal de um modo que suporte e reforce o ponto de vista da firma sobre a importância da qualidade e sobre a forma como deverá ser garantida na prática.

- A5. A necessidade de a liderança da firma reconhecer que a estratégia de negócio da firma está sujeita ao requisito imperativo de a firma atingir qualidade em todos os trabalhos que execute assume particular importância na promoção de uma cultura interna baseada na qualidade. Essa promoção inclui:
- (a) Estabelecer políticas e procedimentos para a avaliação do desempenho, as remunerações e as promoções (incluindo sistemas de incentivo) do pessoal, a fim de demonstrar o forte empenhamento da firma quanto à qualidade.
  - (b) Atribuir as responsabilidades de gestão para que as considerações comerciais não se sobreponham à qualidade do trabalho executado; e
  - (c) Prever recursos suficientes para o desenvolvimento, documentação e suporte das políticas e procedimentos de controlo de qualidade.

*Atribuir a Responsabilidade Operacional pelo Sistema de Controlo da Qualidade da Firma* (Ref: Parágrafo 19)

- A6. Uma experiência e capacidades suficientes e apropriadas habilitam a pessoa ou pessoas responsáveis pelo sistema de controlo de qualidade da firma a identificar e compreender as questões de controlo de qualidade e a desenvolver políticas e procedimentos apropriados. A necessária autoridade habilita essa pessoa ou pessoas a implementar essas políticas e procedimentos.

**Requisitos Éticos Relevantes**

*Cumprimento de Requisitos Éticos Relevantes* (Ref: Parágrafo 20)

- A7. O Código do IESBA estabelece os princípios fundamentais de ética profissional, que incluem:
- (a) Integridade;
  - (b) Objetividade;
  - (c) Competência profissional e zelo devido;
  - (d) Confidencialidade; e
  - (e) Comportamento profissional.
- A8. A Parte B do Código do IESBA ilustra a forma como a estrutura conceptual deve ser aplicada em situações específicas. Dá exemplos de salvaguardas que podem ser apropriadas no tratamento de ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais e também de situações em que poderão não estar disponíveis salvaguardas para essas ameaças.
- A9. Os princípios fundamentais são reforçados, em particular, através:
- Da liderança da firma;
  - De educação e formação;
  - De monitorização; e
  - De um processo para tratar os casos de incumprimento.

*Definição de “Firma”, “Rede” e “Firma da Rede”* (Ref: Parágrafos 20 a 25)

- A10. As definições de “firma”, “rede” ou “firma da rede” em requisitos éticos relevantes podem diferir das estabelecidas nesta ISQC. Por exemplo, o Código do IESBA define “firma” como:
- (a) Um profissional individual, parceria ou sociedade de contabilistas ou auditores profissionais;
  - (b) Uma entidade que controla estas partes por via de propriedade, gestão ou outros meios; e

- (c) Uma entidade controlada por estas partes por via de propriedade, gestão ou outros meios.

O Código do IESBA proporciona também orientação em relação aos termos “rede” e “firma da rede”.

Para o cumprimento dos requisitos dos parágrafos 20 a 25, as definições usadas nos requisitos éticos relevantes são aplicáveis na medida em que sejam necessárias para interpretar esses requisitos éticos.

#### Confirmações Escritas (Ref: Parágrafo 24)

- A11. As confirmações escritas podem ser feitas em papel ou por via eletrónica. Ao obter confirmação e ao tomar ações apropriadas sobre informação que indique incumprimento, a firma demonstra a importância que dá à independência e faz disso uma questão corrente e visível para o seu pessoal.

#### Ameaça de Familiaridade (Ref: Parágrafo 25)

- A12. O Código do IESBA aborda a ameaça de familiaridade que pode ser criada ao usar o mesmo pessoal sénior num trabalho de garantia de fiabilidade durante um longo período e as salvaguardas que podem ser apropriadas para tratar tais ameaças.

- A13. A determinação de critérios apropriados para tratar a ameaça de familiaridade pode incluir matérias como:

- A natureza do trabalho, nomeadamente até que ponto envolve uma matéria de interesse público; e
- A duração do período de serviço do pessoal sénior no trabalho.

Exemplos de salvaguardas incluem a rotação do pessoal sénior ou a necessidade de uma revisão do controlo de qualidade do trabalho.

- A14. O Código do IESBA reconhece que a ameaça da familiaridade é particularmente relevante no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras de entidades admitidas à cotação. Para estas auditorias, o Código do IESBA exige a rotação do sócio principal de auditoria<sup>4</sup> após um período predefinido, normalmente não mais de sete anos, e proporciona normas e orientações relacionadas. Os requisitos nacionais podem estabelecer períodos de rotação mais curtos.

#### Considerações Específicas para Organizações de Auditoria do Setor Público

- A15. Podem existir medidas oficiais que proporcionem salvaguardas para a independência de auditores do setor público. Porém, as ameaças à

---

<sup>4</sup> Como definido no Código do IESBA



independência podem continuar a existir apesar de quaisquer medidas oficiais concebidas para a proteger. Por isso, ao estabelecer as políticas e procedimentos exigidos pelos parágrafos 20 a 25, o auditor do setor público pode ter em atenção o mandato do setor público e tratar quaisquer ameaças à independência nesse contexto.

- A16. As entidades admitidas à cotação referidas nos parágrafos 25 e A14 não são comuns no setor público. Porém, podem existir outras entidades do setor público que sejam significativas devido à sua dimensão, complexidade ou a aspetos de interesse público e que, conseqüentemente, tenham um conjunto alargado de interessados. Por isso, pode haver casos em que uma firma determine, baseada nas suas políticas e procedimentos de controlo de qualidade, que uma entidade do setor público é significativa para efeitos de procedimentos de controlo de qualidade adicionais.
- A17. No setor público, a legislação pode estabelecer as nomeações e a duração do mandato dos auditores que atuem na qualidade de sócio responsável pelo trabalho. Em consequência, pode não ser possível cumprir estritamente os requisitos de rotação do sócio responsável pelo trabalho previstos para as entidades admitidas à cotação. Apesar disso, relativamente às entidades do setor público consideradas significativas, como referido no parágrafo A16, pode ser do interesse público que as organizações de auditoria do setor público estabeleçam políticas e procedimentos para promover o cumprimento do espírito da rotação do sócio responsável pelo trabalho.

## **Aceitação e Continuação de Relacionamentos com Clientes e de Trabalho Específicos**

### *Competência, Capacidades e Recursos* (Ref: Parágrafo 26(a))

- A18. A consideração sobre se a firma tem a competência, as capacidades e os recursos para se encarregar de um novo trabalho para um novo cliente ou para um cliente já existente envolve a revisão dos requisitos específicos do trabalho e dos perfis dos sócios e do pessoal existentes a todos os níveis relevantes e, nomeadamente, sobre se:
- O pessoal da firma tem conhecimento dos setores ou dos assuntos relevantes;
  - O pessoal da firma tem experiência dos requisitos de regulação ou de relato relevantes ou tem capacidade para obter eficazmente as competências especializadas e conhecimentos necessários;
  - A firma tem pessoal suficiente com as necessárias capacidades e competências;
  - Estão disponíveis peritos, se necessário;

- Estão disponíveis indivíduos que satisfaçam os critérios e os requisitos de elegibilidade para executar a revisão de controlo de qualidade do trabalho, quando aplicável; e
- A firma está em condições de concluir o trabalho no prazo de relato.

*Integridade do Cliente* (Ref: Parágrafo 26(c))

A19. Relativamente à integridade de um cliente, as matérias a considerar incluem, por exemplo:

- A identidade e reputação comercial dos principais proprietários, dos principais gestores e dos encarregados da governação do cliente.
- A natureza das operações do cliente, incluindo as suas práticas comerciais.
- Informação respeitante à atitude dos principais proprietários, dos principais gestores e dos encarregados da governação do cliente perante matérias como, por exemplo, uma interpretação agressiva de normas contabilísticas e o ambiente de controlo interno.
- Se o cliente está preocupado em manter a todo o custo os honorários da firma tão baixos quanto possível.
- Indicações de uma limitação não apropriada no âmbito do trabalho.
- Indicações de que o cliente possa estar envolvido em lavagem de dinheiro ou outras atividades criminosas.
- As razões para a proposta de nomeação da firma e a não recondução da firma anterior.
- A identidade e reputação comercial das partes relacionadas.
- O nível do conhecimento que uma firma terá quanto à integridade de um cliente aumentará geralmente no contexto de uma relação continuada com esse cliente.

A20. As fontes de informação sobre estas matérias obtida pela firma podem incluir:

- Comunicações com atuais ou anteriores prestadores de serviços de contabilidade ou auditoria ao cliente, de acordo com os requisitos éticos relevantes, e discussões com terceiros.
- Indagações junto de outro pessoal da firma ou de terceiros, como banqueiros, consultores jurídicos e pares do setor.
- Pesquisas de antecedentes em bases de dados relevantes.

*Continuação do Relacionamento Com o Cliente* (Ref: Parágrafo 27(a))

A21. Decidir se se deve continuar ou não um relacionamento com um cliente inclui a consideração de matérias significativas que tenham surgido durante

trabalhos correntes ou anteriores e as suas implicações para a continuação do relacionamento. Por exemplo, um cliente pode ter começado a expandir as suas operações comerciais para uma área onde a firma não possui as competências especializadas necessárias.

#### *Renúncia* (Ref: Parágrafo 28)

- A22. As políticas e procedimentos relativos à renúncia a um trabalho ou à renúncia simultânea ao trabalho e ao relacionamento com o cliente abordam questões que incluem:
- Discutir com o nível apropriado do órgão de gestão e com os encarregados da governação do cliente a ação apropriada que a firma pode tomar com base nos factos e circunstâncias relevantes.
  - Se a firma determinar que é apropriado renunciar, discutir com o nível apropriado do órgão de gestão e com os encarregados da governação do cliente a renúncia ao trabalho ou a renúncia simultânea ao trabalho e ao relacionamento com o cliente e as respetivas razões.
  - Considerar se há um requisito profissional, regulamentar ou legal para que a firma permaneça em funções ou para que a firma relate às autoridades reguladoras a renúncia a um trabalho ou a renúncia simultânea ao trabalho e ao relacionamento com o cliente, bem como as respetivas razões.
  - Documentar matérias significativas, consultas, conclusões e as bases para as conclusões.

#### *Considerações Específicas para Organizações de Auditoria do Setor Público* (Ref: Parágrafo 26 a 28)

- A23. No setor público, os auditores podem ser nomeados de acordo com procedimentos oficiais. Consequentemente, podem não ser relevantes alguns dos requisitos e considerações respeitantes à aceitação e continuação do relacionamento com um cliente ou a determinados trabalhos, conforme estabelecido nos parágrafos 26 a 28 e A18 a A22. Apesar disso, estabelecer políticas e procedimentos conforme descrito pode proporcionar aos auditores do setor público informação valiosa para a execução de avaliações do risco e o cumprimento das suas responsabilidades de relato.

#### **Recursos Humanos** (Ref: Parágrafo 29)

- A24. As matérias relativas ao pessoal relevantes para as políticas e procedimentos da firma relacionados com os recursos humanos incluem, por exemplo:
- Recrutamento.
  - Avaliação do desempenho.
  - Capacidades, incluindo o tempo para desempenhar as funções.

- Competência.
- Evolução na carreira.
- Promoção.
- Retribuição.
- Estimativa de necessidades pessoais.

Processos e procedimentos de recrutamento eficazes ajudam a firma a selecionar indivíduos íntegros, capazes de desenvolver as competências e capacidades necessárias para executar o trabalho da firma e com as características apropriadas para um desempenho competente.

- A25. A competência pode ser desenvolvida por intermédio de uma variedade de métodos, incluindo:
- Educação profissional.
  - Desenvolvimento profissional contínuo, incluindo formação.
  - Experiência de trabalho.
  - Aconselhamento por pessoal mais experiente, por exemplo outros membros da equipa de trabalho.
  - Formação relativa à independência, para o pessoal a quem é exigida.
- A26. A continuada competência do pessoal da firma depende, em larga medida, de um nível apropriado de desenvolvimento profissional contínuo, para que o pessoal mantenha os seu conhecimento e capacidades. Políticas e procedimentos eficazes salientam a necessidade de formação contínua a todos os níveis de pessoal da firma e proporcionam os recursos de formação e assistência necessários para que o pessoal desenvolva e mantenha as capacidades e competências necessárias.
- A27. A firma pode usar uma pessoa externa convenientemente qualificada, nomeadamente quando não dispuser de recursos técnicos e de formação internos.
- A28. A avaliação do desempenho, a retribuição e os procedimentos de promoção da firma reconhecem e recompensam devidamente o desenvolvimento e manutenção das competências e do compromisso com princípios éticos. Os passos que uma firma pode dar no desenvolvimento e manutenção dessas competências e desse empenho incluem:
- Sensibilizar o pessoal para as expectativas da firma com respeito ao desempenho e aos princípios éticos;
  - Proporcionar ao pessoal meios de avaliação e aconselhamento quanto ao desempenho, progresso e evolução na carreira; e

- Ajudar o pessoal a compreender que a promoção para posições de maior responsabilidade depende, entre outras coisas, da qualidade do desempenho e da adesão a princípios éticos e que o incumprimento das políticas e procedimentos da firma pode resultar em ação disciplinar.

### *Considerações Específicas para Firmas de Pequena Dimensão*

A29. A dimensão e as circunstâncias da firma influenciam a estrutura do seu processo de avaliação do desempenho. As firmas mais pequenas, em particular, podem empregar métodos menos formais de avaliação do desempenho do seu pessoal.

### *Designação de Equipas de Trabalho*

Sócios Responsáveis pelo Trabalho (Ref: Parágrafo 30)

A30. As políticas e procedimentos podem incluir sistemas para monitorizar a carga e a disponibilidade dos sócios responsáveis pelo trabalho para que estes indivíduos tenham tempo suficiente para cumprir adequadamente as suas responsabilidades.

Equipas de Trabalho (Ref: Parágrafo 31)

A31. A designação das equipas de trabalho pela firma e a determinação do nível de supervisão necessário, incluem, por exemplo, a consideração dos seguintes elementos ao nível da equipa de trabalho:

- Compreensão e experiência prática de trabalhos de natureza e complexidade similares através de formação e participação apropriados;
- Compreensão das normas profissionais e dos requisitos regulamentares e legais aplicáveis;
- Conhecimento técnico e competências especializadas apropriados, incluindo um conhecimento das tecnologias de informação relevantes;
- Conhecimento dos setores de atividade relevantes em que o cliente opera;
- Capacidade de aplicar julgamento profissional; e
- Compreensão das políticas e procedimentos de controlo de qualidade da firma.

## **Execução do Trabalho**

*Consistência da Qualidade de Execução do Trabalho* (Ref: Parágrafo 32(a))

A32. A firma promove a consistência da qualidade de execução do trabalho através das suas políticas e procedimentos. Tal é muitas vezes conseguido por meio de manuais em papel ou eletrónico, de ferramentas informáticas ou de outras formas de documentação normalizada, bem como de materiais de orientação sobre matérias específicas ou setoriais. As matérias tratadas podem incluir:

- A forma como as equipas de trabalho são informadas sobre o trabalho tendo em vista a compreensão dos objetivos do seu trabalho.
- Os processos para dar cumprimento às normas de trabalho aplicáveis.
- Os processos de supervisão do trabalho, de formação e de aconselhamento do pessoal.
- Métodos de revisão do trabalho executado, dos julgamentos significativos feitos e da forma do relatório a emitir.
- Documentação apropriada do trabalho executado e da oportunidade e extensão da revisão.
- Os processos de atualização de todas as políticas e procedimentos.

A33. Um trabalho de equipa e uma formação apropriados ajudam os membros da equipa de trabalho menos experientes a compreender claramente os objetivos do trabalho atribuído.

*Supervisão* (Ref: Parágrafo 32(b))

A34. A supervisão do trabalho inclui:

- Acompanhar o progresso do trabalho;
- Considerar a competência e as capacidades dos membros individuais da equipa de trabalho, se têm tempo suficiente para executar o seu trabalho, se compreendem as instruções que lhes são dadas e se o trabalho está a ser executado de acordo com a abordagem planeada;
- Tratar de questões significativas que surjam durante o trabalho, considerando o seu significado e modificando apropriadamente a abordagem planeada; e
- Identificar assuntos para consulta ou consideração por membros mais experientes da equipa de trabalho durante o mesmo.

*Revisão* (Ref: Parágrafo 32(c))

A35. Uma revisão consiste em considerar se:

- O trabalho foi executado de acordo com as normas profissionais e os requisitos regulamentares e legais aplicáveis;
- As matérias significativas foram assinaladas para consideração adicional;
- Tiveram lugar consultas apropriadas e as conclusões resultantes foram documentadas e implementadas;
- Há necessidade de rever a natureza, oportunidade e extensão do trabalho executado;

- O trabalho executado suporta as conclusões atingidas e está adequadamente documentado;
- A prova obtida é suficiente e apropriada para suportar o relatório; e
- Os objetivos dos procedimentos do trabalho foram atingidos.

*Consultas* (Ref: Parágrafo 34)

- A36. As consultas incluem a discussão ao nível profissional apropriado com indivíduos com competências especializadas, dentro ou fora da firma.
- A37. As consultas usam recursos de pesquisa apropriados, bem como a experiência e competência técnica especializada coletivas da firma. As consultas contribuem para promover a qualidade e melhoram a aplicação do julgamento profissional. O reconhecimento apropriado das consultas nas políticas e procedimentos da firma contribui para promover uma cultura em que a consulta é reconhecida como um ponto forte e encoraja o pessoal a fazer consultas sobre matérias difíceis ou litigiosas.
- A38. A consulta eficaz sobre matérias técnicas, éticas ou outras dentro da firma ou, quando aplicável, fora dela, pode ser conseguida quando:
- Forem dados aos consultados todos os fatos relevantes que os habilitem a dar conselho fundamentado, e
  - Os consultados tenham conhecimentos, senioridade e experiência apropriados,
- e quando as conclusões resultantes das consultas forem apropriadamente documentadas e implementadas.
- A39. Uma documentação suficientemente completa e pormenorizada das consultas a outros profissionais que envolvam matérias difíceis ou contenciosas contribui para a compreensão:
- Da questão sobre a qual foi pedida a consulta; e
  - Dos resultados da consulta, incluindo quaisquer decisões tomadas, as bases para essas decisões e a forma como foram implementadas.

Considerações Específicas para Firmas de Pequena Dimensão

- A40. Uma firma que precise de consultar externamente, por exemplo porque não tem recursos internos apropriados, pode tirar vantagem dos serviços de consultoria prestados por:
- Outras firmas;
  - Organizações profissionais e reguladoras; ou
  - Organizações comerciais que proporcionem serviços de controlo de qualidade relevantes.

Antes de contratar esses serviços, a firma deve considerar a competência e as capacidades do prestador de serviços externo a fim de determinar se o mesmo é devidamente qualificado para esse efeito.

### *Revisão do Controlo de Qualidade do Trabalho*

#### Critérios para uma Revisão do Controlo de Qualidade do Trabalho

(Ref: Parágrafo 35(b))

- A41. Os critérios para determinar quais os trabalhos que, não sendo auditorias de demonstrações financeiras de entidades admitidas à cotação, devem ser sujeitos a uma revisão do controlo de qualidade podem incluir, por exemplo:
- A natureza do trabalho, incluindo até que ponto envolve uma matéria de interesse público.
  - A identificação de circunstâncias ou riscos não usuais num trabalho ou num tipo de trabalhos.
  - Se a lei ou regulamentos exigem uma revisão do controlo de qualidade do trabalho.

#### Natureza, Oportunidade e Extensão da Revisão do Controlo de Qualidade do Trabalho

(Ref: Parágrafos 36 e 37)

- A42. O relatório do trabalho não é datado até à conclusão da revisão do controlo de qualidade do mesmo. Porém, a documentação da revisão do controlo de qualidade do trabalho pode ser concluída após a data do relatório.
- A43. A condução de uma revisão do controlo de qualidade do trabalho de forma oportuna em fases apropriadas do trabalho permite que as matérias significativas sejam imediatamente resolvidas a contento do revisor do controlo de qualidade, à data do relatório ou antes dela.
- A44. A extensão da revisão do controlo de qualidade do trabalho pode depender, entre outras coisas, da complexidade do trabalho, de a entidade ser ou não uma entidade admitida à cotação e do risco de o relatório poder não ser apropriado nas circunstâncias. A execução de uma revisão do controlo de qualidade do trabalho não reduz as responsabilidades do sócio responsável pelo trabalho.

#### Revisão do Controlo de Qualidade de uma Entidade Admitida à Cotação

(Ref: Parágrafo 38)

- A45. As outras matérias relevantes para a avaliação dos julgamentos significativos feitos pela equipa de trabalho que podem ser consideradas numa revisão do controlo de qualidade de uma auditoria de demonstrações financeiras incluem:
- Riscos significativos identificados durante o trabalho e as respostas a esses riscos.



- Julgamentos feitos, particularmente com respeito à materialidade e a riscos significativos.
- A importância e o tratamento dado a distorções corrigidas e por corrigir identificadas durante o trabalho.
- As matérias a comunicar ao órgão de gestão e aos encarregados da governação e, quando aplicável, a outros, nomeadamente organismos reguladores.

Estas outras matérias, dependendo das circunstâncias, podem também ser aplicáveis a revisões do controlo de qualidade de auditorias de demonstrações financeiras de outras entidades, bem como a revisões de demonstrações financeiras e a outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados.

#### Considerações Específicas para Organizações de Auditoria do Setor Público

- A46. Embora não sejam referidas como entidades admitidas à cotação, como descrito no parágrafo A16, determinadas entidades do setor público podem ter importância suficiente para justificar uma revisão do controlo de qualidade do trabalho.

#### *Critérios para a Elegibilidade de Revisores de Controlo de Qualidade de Trabalho*

##### Competência Técnica, Experiência e Autoridade Suficientes e Apropriadas

(Ref: Parágrafo 39(a))

- A47. Aquilo que constitui competência técnica, experiência e autoridade suficientes e apropriadas depende das circunstâncias do trabalho. Por exemplo, o revisor do controlo de qualidade do trabalho numa auditoria das demonstrações financeiras de uma entidade admitida à cotação deve ser um indivíduo com experiência e autoridade suficientes e apropriadas para atuar na qualidade de sócio responsável de um trabalho de auditoria em auditorias de demonstrações financeiras de entidades admitidas à cotação.

##### Consultas ao Revisor do Controlo de Qualidade de Trabalho (Ref: Parágrafo 39(b))

- A48. O sócio responsável pelo trabalho pode consultar o revisor do controlo de qualidade desse trabalho durante o mesmo, por exemplo, para determinar que um seu julgamento será aceitável para o revisor do controlo de qualidade do trabalho. Tal consulta evita a identificação de diferenças de opinião numa fase posterior do trabalho e não compromete necessariamente a elegibilidade do revisor do controlo de qualidade do trabalho para executar essa função. Se a natureza e extensão das consultas se tornarem significativas, a objetividade do revisor pode estar comprometida, salvo se tanto a equipa de trabalho como o revisor do controlo de qualidade tiverem o cuidado de salvaguardar a objetividade deste. Quando tal não for possível, pode ser designado um outro indivíduo da firma ou uma pessoa externa devidamente qualificada para

desempenhar a função de revisor de controlo de qualidade do trabalho ou da pessoa a consultar sobre o trabalho.

#### Objetividade do Revisor de Controlo de Qualidade do Trabalho (Ref: Parágrafo 40)

A49. Exige-se que a firma estabeleça políticas e procedimentos concebidos para manter a objetividade do revisor do controlo de qualidade do trabalho. Consequentemente, estas políticas e procedimentos dispõem que o revisor do controlo de qualidade do trabalho:

- Quando praticável, não seja selecionado pelo sócio responsável pelo trabalho;
- Não participe de qualquer forma no trabalho durante o período sob revisão;
- Não tome decisões que cabem à equipa de trabalho; e
- Não esteja sujeito a outras considerações que ameacem a sua objetividade.

#### Considerações Específicas para Firmas de Pequena Dimensão

A50. Pode não ser praticável, no caso de firmas com poucos sócios, que o sócio responsável pelo trabalho não esteja envolvido na seleção do revisor do controlo de qualidade do trabalho. Quando um profissional individual ou uma pequena firma identifiquem trabalhos que exijam verificações do controlo de qualidade, podem contratar externamente pessoas devidamente qualificadas. Alternativamente, alguns profissionais individuais ou pequenas firmas podem desejar usar outras firmas para facilitar as revisões do controlo de qualidade do trabalho. Quando a firma contrata pessoas externas devidamente qualificadas, aplicam-se os requisitos dos parágrafos 39 a 41 e a orientação dos parágrafos A47 e A48.

#### Considerações Específicas para Organizações de Auditoria do Setor Público

A51. No setor público, um auditor designado oficialmente (por exemplo, um Auditor do Tribunal de Contas ou outra pessoa devidamente qualificada designada em seu nome) pode agir numa função equivalente à de sócio responsável pelo trabalho com a responsabilidade geral pelas auditorias do setor público. Nestas circunstâncias, quando aplicável, a seleção do revisor do controlo de qualidade do trabalho inclui a consideração da necessidade de independência em relação à entidade auditada e da capacidade do revisor do controlo de qualidade do trabalho para proporcionar uma avaliação objetiva.

#### *Diferenças de Opinião* (Ref: Parágrafo 43)

A52. Os procedimentos eficazes encorajam a identificação de diferenças de opinião numa fase inicial, proporcionam claras orientações quanto aos passos sucessivos a tomar daí para a frente e exigem documentação respeitante à resolução das diferenças e à implementação das conclusões atingidas.

- A53. Os procedimentos para resolver tais diferenças podem incluir a consulta a um outro profissional ou a uma organização profissional ou reguladora.

### *Documentação do Trabalho*

#### Conclusão da Organização dos Arquivos Finais do Trabalho (Ref: Parágrafo 45)

- A54. A lei ou regulamento podem prescrever prazos para a conclusão da organização dos arquivos finais do trabalho. Quando a lei ou regulamento não prescreverem tais prazos, o parágrafo 45 exige que a firma estabeleça prazos que reflitam a necessidade de concluir a organização dos arquivos finais do trabalho em tempo oportuno. No caso de uma auditoria, por exemplo, esses prazos não serão geralmente superiores a 60 dias a contar da data do relatório do auditor.
- A55. Quando forem emitidos dois ou mais relatórios a respeito de uma mesma matéria e para uma mesma entidade, as políticas e procedimentos da firma relativos aos prazos para a organização dos arquivos finais do trabalho tratam cada relatório como se fosse um trabalho separado. Tal pode ser o caso quando a firma emite um relatório de auditoria sobre a informação financeira de um componente para efeitos de consolidação do grupo e, numa data subsequente, um relatório de auditoria sobre a mesma informação financeira para fins estatutários.

#### Confidencialidade, Custódia Segura, Integridade, Acessibilidade e Recuperabilidade da Documentação do Trabalho (Ref: Parágrafo 46)

- A56. Os requisitos éticos relevantes estabelecem a obrigação de o pessoal da firma observar, a todo o momento, a confidencialidade da informação contida na documentação do trabalho, salvo se o cliente tiver dado autorização específica para divulgar essa informação ou se existirem responsabilidades segundo a lei, regulamento ou requisitos éticos relevantes de o fazer.<sup>5</sup> As leis e regulamentos específicos podem impor obrigações adicionais no sentido de o pessoal da firma manter a confidencialidade do cliente, particularmente no que respeita a dados de natureza pessoal.
- A57. Quer a documentação seja conservada em papel, meio eletrónico ou outro, a integridade, acessibilidade ou recuperabilidade dos dados subjacentes podem ficar comprometidas se a documentação puder ser alterada, acrescentada ou eliminada sem o conhecimento da firma ou se puder ser permanentemente perdida ou danificada. Consequentemente, os controlos que a firma concebe e implementa para evitar tal alteração não autorizada podem incluir controlos que:
- Possibilitem a determinação de quando e por quem a documentação de trabalho foi criada, alterada ou revista;

<sup>5</sup> Ver, por exemplo, os parágrafos 114.1 A1 e R360.26 do Código do IESBA

- Protejam a integridade da informação em todas as fases do trabalho, especialmente quando a informação é partilhada dentro da equipa de trabalho ou transmitida a outras partes através da Internet;
- Evitem alterações não autorizadas à documentação de trabalho; e
- Permitam o acesso à documentação de trabalho pela equipa de trabalho e outras partes autorizadas conforme necessário para o cumprimento satisfatório das suas responsabilidades respetivas.

A58. Os controlos que a firma concebe e implementa para manter a confidencialidade, custódia segura, integridade, acessibilidade e recuperabilidade da documentação de trabalho podem incluir:

- O uso de uma palavra-passe pelos membros da equipa de trabalho, para restringir o acesso à documentação de trabalho eletrónica a utilizadores autorizados.
- Rotinas apropriadas de salvaguarda dos ficheiros (backup) com a documentação eletrónica do trabalho em fases apropriadas durante o trabalho.
- Procedimentos para distribuir devidamente a documentação do trabalho aos membros da equipa no início do trabalho, para a processar durante o trabalho e para a voltar a reunir no final do trabalho.
- Procedimentos para restringir o acesso à documentação de trabalho em papel, bem como para permitir a devida distribuição e o armazenamento confidencial da mesma.

A59. Por razões práticas, a documentação original em papel pode ser copiada eletronicamente para inclusão nos arquivos de trabalho. Em tais casos, os procedimentos aplicados pela firma para manter a integridade, acessibilidade e recuperabilidade da documentação podem incluir exigir que as equipas de trabalho:

- Façam cópias digitalizadas que reflitam todo o conteúdo da documentação original em papel, incluindo assinaturas manuais, referências cruzadas e anotações;
- Integrem as cópias digitalizadas nos dossiers do trabalho, incluindo indexação e rubricas das cópias digitalizadas conforme necessário; e
- Possibilitem que as cópias digitalizadas possam ser pesquisadas e impressas conforme necessário.

Podem existir razões legais, regulamentares ou outras para uma firma conservar a documentação original em papel que tenha sido digitalizada.

### Conservação da Documentação do Trabalho (Ref: Parágrafo 47)

- A60. As necessidades da firma quanto à conservação da documentação de trabalho, bem como o período de tal conservação, variam com a natureza do trabalho e as circunstâncias da firma, dependendo por exemplo de a documentação de trabalho ser necessária como registo de matérias de importância continuada para trabalhos futuros. O período de conservação pode também depender de outros fatores, nomeadamente quando a lei ou o regulamento local prescrevem períodos de conservação específicos para determinados tipos de trabalho ou quando existem períodos de conservação geralmente aceites na jurisdição em questão na ausência de requisitos específicos legais ou regulamentares.
- A61. No caso específico de trabalhos de auditoria, o período de conservação não será geralmente inferior a cinco anos a contar da data do relatório do auditor ou, se posterior, da data do relatório do auditor do grupo.
- A62. Os procedimentos que a firma adota para a conservação da documentação de trabalho incluem os que possibilitam satisfazer os requisitos do parágrafo 47 durante o período de conservação, por exemplo para:
- Possibilitar a pesquisa da documentação de trabalho e o acesso à mesma, durante o período de conservação, em particular no caso da documentação eletrónica, uma vez que a tecnologia subjacente pode ser atualizada ou alterada ao longo do tempo;
  - Proporcionar, sempre que necessário, um registo das alterações feitas à documentação de trabalho após a conclusão dos ficheiros de trabalho; e
  - Habilitar partes externas autorizadas a aceder e a rever documentação específica do trabalho para controlo de qualidade ou outros fins.

### Propriedade da documentação de trabalho

- A63. Salvo quando especificado de outra forma por lei ou regulamento, a documentação de trabalho é propriedade da firma. A firma pode, à sua discrição, disponibilizar ao cliente partes ou extratos da documentação de trabalho, desde que tal divulgação não ponha em causa a validade do trabalho executado ou, no caso de trabalhos de garantia de fiabilidade, a independência da firma ou do seu pessoal.

### Monitorização

*Monitorizar as Políticas e Procedimentos de Controlo de Qualidade da Firma*  
(Ref: Parágrafo 48)

- A64. A finalidade de monitorizar o cumprimento das políticas e procedimentos de controlo de qualidade é proporcionar uma apreciação sobre:
- O cumprimento das normas profissionais e dos requisitos regulamentares e legais aplicáveis;

- Se o sistema de controlo de qualidade foi apropriadamente concebido e eficazmente implementado; e
- Se as políticas e procedimentos de controlo de qualidade da firma foram adequadamente aplicados, a fim de que os relatórios que sejam emitidos pela firma ou pelos sócios responsáveis pelo trabalho sejam apropriados nas circunstâncias.

A65. A consideração e avaliação contínuas do sistema de controlo de qualidade incluem matérias como:

- Análise:
  - De novos desenvolvimentos nas normas profissionais e nos requisitos legais e regulamentares aplicáveis e da forma como são refletidos nas políticas e procedimentos da firma, quando apropriado;
  - Da confirmação por escrito do cumprimento das políticas e procedimentos relativos à independência;
  - Do desenvolvimento profissional contínuo, incluindo a formação; e
  - Das decisões relacionadas com a aceitação e continuação de relacionamentos com o cliente e de trabalhos específicos.
- Determinação de medidas corretivas a adotar e de melhorias a fazer no sistema, incluindo a consideração das reações recebidas no quadro das políticas e procedimentos relativos à educação e formação.
- Comunicação ao pessoal apropriado da firma de fraquezas identificadas no sistema, no nível da compreensão do sistema ou no seu cumprimento.
- Acompanhamento por pessoal apropriado da firma, a fim de que sejam feitas imediatamente as modificações necessárias às políticas e procedimentos de controlo de qualidade.

A66. As políticas e procedimentos do ciclo de inspeção podem, por exemplo, especificar um ciclo de três anos. O modo como esse ciclo de inspeção é organizado, incluindo a oportunidade da seleção de trabalhos individuais, depende de muitos fatores como:

- A dimensão da firma.
- O número e localização geográfica dos seus escritórios.
- Os resultados de anteriores procedimentos de monitorização.
- O nível de autoridade que tanto o pessoal como os escritórios têm (por exemplo, se os escritórios individuais são autorizados a conduzir as suas próprias inspeções ou se apenas o escritório central as pode conduzir).
- A natureza e complexidade da prática e organização da firma.
- Os riscos associados aos clientes da firma e a trabalhos específicos.

A67. O processo de inspeção inclui a seleção de trabalhos individuais, alguns dos quais podem ser selecionados sem notificação prévia à equipa de trabalho. Ao determinar o âmbito das inspeções, a firma pode tomar em conta o âmbito ou as conclusões de um programa de inspeção externa independente. Porém, um programa de inspeção externa independente não substitui o programa de monitorização interna próprio da firma.

#### Considerações Específicas para Firmas de Pequena Dimensão

A68. No caso de firmas de pequena dimensão, os procedimentos de monitorização poderão ter de ser executados por indivíduos responsáveis pela conceção e implementação das políticas e procedimentos de controlo de qualidade da firma ou que possam estar envolvidos na execução da revisão do controlo de qualidade do trabalho. Uma firma com um número limitado de pessoas pode optar por usar uma pessoa externa devidamente qualificada ou outra firma para levar a efeito inspeções dos trabalhos e outros procedimentos de monitorização. Alternativamente, a firma pode estabelecer acordos para partilhar recursos com outras organizações apropriadas de modo a facilitar as atividades de monitorização.

#### *Comunicar Deficiências* (Ref: Parágrafo 50)

A69. A comunicação de deficiências identificadas a indivíduos que não sejam os sócios responsáveis pelo trabalho relevantes não terá de incluir uma identificação dos trabalhos específicos em causa, se bem que possam surgir casos em que tal identificação possa ser necessária para o devido cumprimento das responsabilidades de indivíduos que não sejam os sócios responsáveis pelo trabalho.

#### *Queixas e Alegações*

##### Fonte das Queixas e Alegações (Ref: Parágrafo 55)

A70. As queixas e alegações (que não incluem as que sejam claramente frívolas) podem ter origem dentro ou fora da firma. Podem ser feitas por pessoal da firma, clientes ou outras partes. Podem ainda ser recebidas por membros da equipa de trabalho ou por outro pessoal da firma.

##### Políticas e Procedimentos de Investigação (Ref: Parágrafo 56)

A71. As políticas e procedimentos estabelecidos para a investigação de queixas e alegações podem incluir, por exemplo, que o sócio que supervisiona a investigação:

- Tenha uma experiência suficiente e apropriada;
- Tenha autoridade dentro da firma; e
- Não esteja envolvido por qualquer forma no trabalho.

O sócio que supervisiona a investigação pode envolver um assessor jurídico, conforme necessário.

#### Considerações Específicas Relativas a Firmas de Pequena Dimensão

A72. Pode não ser praticável, no caso de firmas com poucos sócios, que o sócio que supervisiona a investigação não esteja envolvido no trabalho. Estas firmas de pequena dimensão e os profissionais individuais podem usar os serviços de uma pessoa ou pessoas externas devidamente qualificadas para levar a efeito a investigação de queixas e alegações.

#### **Documentação do Sistema de Controlo de Qualidade** (Ref: Parágrafo 57)

A73. A forma e conteúdo da documentação que evidencia o funcionamento de cada um dos elementos do sistema de controlo de qualidade é uma matéria de julgamento e depende de uma variedade de fatores, incluindo:

- A dimensão e o número de escritórios da firma.
- A natureza e complexidade das práticas e da organização da firma.

Por exemplo, as grandes firmas podem usar bases de dados para documentar matérias como as confirmações de independência, a avaliação do desempenho e os resultados das inspeções de monitorização.

A74. A documentação apropriada relacionada com a monitorização inclui, por exemplo:

- Procedimentos de monitorização, incluindo o procedimento de seleção dos trabalhos concluídos a inspecionar;
- Um registo da apreciação sobre:
  - O cumprimento das normas profissionais e dos requisitos legais e regulamentares aplicáveis;
  - Se o sistema de controlo de qualidade foi adequadamente concebido e eficazmente implementado; e
  - Se as políticas e procedimentos de controlo de qualidade da firma foram adequadamente aplicados, a fim de que os relatórios que sejam emitidos pela firma ou pelos sócios responsáveis pelo trabalho sejam apropriados nas circunstâncias; e
- Identificação das deficiências identificadas, uma apreciação do seu efeito e a base para determinar se e que medidas adicionais são necessárias.

#### *Considerações Específicas para Firmas de Pequena Dimensão*

A75. As firmas de pequena dimensão podem usar métodos mais informais na documentação dos seus sistemas de controlo de qualidade, como notas manuais, listas de verificação e formulários.



**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 200**  
**OBJETIVOS GERAIS DO AUDITOR INDEPENDENTE E**  
**CONDUÇÃO DE UMA AUDITORIA DE ACORDO COM AS**  
**NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA**

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

**ÍNDICE**

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1–2
Uma Auditoria de Demonstrações Financeiras .....	3–9
Data de Eficácia .....	10
<b>Objetivos Gerais do Auditor</b> .....	11–12
<b>Definições</b> .....	13
<b>Requisitos</b>	
Requisitos Éticos Relativos a uma Auditoria de Demonstrações Financeiras .....	14
Ceticismo Profissional .....	15
Julgamento Profissional .....	16
Prova de Auditoria Suficiente e Adequada e Risco de Auditoria .....	17
Condução de uma Auditoria de Acordo com as ISA .....	18–24
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Uma Auditoria de Demonstrações Financeiras .....	A1–A13
Definições .....	A14–A15
Requisitos Éticos Relativos a uma Auditoria de Demonstrações Financeiras .....	A16–A19
Ceticismo Profissional .....	A20–A24
Julgamento Profissional .....	A25–A29
Prova de Auditoria Suficiente e Adequada e Risco de Auditoria .....	A30–A54
Condução de uma Auditoria de Acordo com as ISA .....	A55–A78

## **Introdução**

### **Âmbito desta ISA**

1. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) aborda as responsabilidades gerais do auditor independente na condução de uma auditoria de demonstrações financeiras de acordo com as ISA. Especificamente, estabelece os objetivos gerais do auditor independente e explica a natureza e âmbito de uma auditoria concebida para permitir ao auditor independente satisfazer esses objetivos. Também explica o âmbito, autoridade e estrutura das ISA e inclui requisitos que estabelecem as responsabilidades gerais do auditor independente aplicáveis a todas as auditorias, incluindo a obrigação de cumprir as ISA. O auditor independente é doravante referido como “o auditor”.
2. As ISA são escritas no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras executada por um auditor. Quando aplicadas a auditorias de outra informação financeira histórica devem ser adaptadas às circunstâncias conforme necessário. As ISA não tratam das responsabilidades do auditor que possam existir na forma de legislação, regulamentação ou outra, por exemplo ligadas à oferta de títulos ao público. Tais responsabilidades podem diferir das estabelecidas nas ISA. Consequentemente, embora o auditor possa considerar certos aspetos das ISA úteis em tais circunstâncias, tem a responsabilidade de assegurar o cumprimento de todas as obrigações legais, regulamentares ou profissionais relevantes.

### **Uma Auditoria de Demonstrações Financeiras**

3. A finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras. Isto é conseguido pela expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável. Na maioria dos referenciais com finalidade geral, essa opinião incide sobre se as demonstrações financeiras estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, ou dão uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com o referencial. Uma auditoria conduzida de acordo com as ISA e os requisitos éticos relevantes permite ao auditor formar essa opinião. (Ref. Parágrafo A1)
4. As demonstrações financeiras sujeitas a auditoria são as da entidade, preparadas pelo respetivo órgão de gestão com a supervisão dos encarregados da governação. As ISA não impõem responsabilidades ao órgão de gestão ou aos encarregados da governação e não se sobrepõem às leis e regulamentos que regem essas responsabilidades. Porém, uma auditoria de acordo com as ISA é conduzida na premissa de que o órgão de gestão e, quando apropriado,

os encarregados da governação reconheceram certas responsabilidades fundamentais para a condução da auditoria. A auditoria de demonstrações financeiras não liberta o órgão de gestão ou os encarregados da governação das suas responsabilidades. (Ref: Parágrafos A2 a A11)

5. Como base para a opinião do auditor, as ISA exigem que ele obtenha garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais, quer devido a fraude quer a erro. A garantia razoável de fiabilidade é um nível elevado de garantia. É conseguida quando o auditor tiver obtido prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria (i.e., o risco de o auditor expressar uma opinião não apropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas) para um nível aceitavelmente baixo. Porém, a garantia razoável de fiabilidade não é uma garantia de fiabilidade absoluta, porque uma auditoria tem limitações inerentes que resultam de a maior parte da prova de auditoria de que o auditor extrai as suas conclusões e em que baseia a sua opinião ser persuasiva e não conclusiva. (Ref: Parágrafos A30 a A54)
6. O conceito de materialidade é aplicado pelo auditor tanto no planeamento como na execução da auditoria e na avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se existirem, nas demonstrações financeiras.<sup>1</sup> Em geral, as distorções, incluindo omissões, são consideradas materiais se, individualmente ou em agregado, se puder razoavelmente supor que influenciem as decisões económicas tomadas pelos utilizadores com base nas demonstrações financeiras. Os julgamentos acerca da materialidade são feitos à luz das circunstâncias em presença e são afetados pela perceção do auditor no que respeita às necessidades de informação financeira dos utilizadores das demonstrações financeiras e pela dimensão ou natureza de uma distorção, ou por uma combinação de ambas. A opinião do auditor diz respeito às demonstrações financeiras como um todo, pelo que o auditor não é responsável pela deteção de distorções que não sejam materiais para as demonstrações financeiras como um todo.
7. As ISA contêm objetivos, requisitos, material de aplicação e outro material explicativo concebidos para apoiar o auditor na obtenção de garantia razoável de fiabilidade. As ISA exigem que o auditor exerça julgamento profissional e mantenha ceticismo profissional durante o planeamento e a execução da auditoria e, entre outras coisas:
  - Identifique e avalie os riscos de distorção material, quer devido a fraude quer a erro, com base no conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno.

---

<sup>1</sup> ISA 320, *Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria* e ISA 450, *Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria*

- Obtenha prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se existem distorções materiais, por meio da conceção e implementação de respostas apropriadas aos riscos avaliados.
  - Forme uma opinião sobre as demonstrações financeiras, baseada nas conclusões extraídas da prova de auditoria obtida.
8. A forma de opinião expressa pelo auditor depende do referencial de relato financeiro aplicável e de qualquer lei ou regulamento aplicável. (Ref: Parágrafos A12 e A13)
9. O auditor pode também ter outras responsabilidades de comunicação e relato para com utilizadores, órgão de gestão, encarregados da governação, ou terceiros externos à entidade, em relação a matérias decorrentes da auditoria. Essas responsabilidades podem ser estabelecidas pelas ISA ou por lei ou regulamento aplicável.<sup>2</sup>

### **Data de Eficácia**

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

### **Objetivos Gerais do Auditor**

11. Ao conduzir uma auditoria de demonstrações financeiras, os objetivos gerais do auditor são:
- (a) Obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro, habilitando assim o auditor a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável; e
  - (b) Relatar sobre as demonstrações financeiras, e comunicar conforme exigido pelas ISA, de acordo com as conclusões a que chegar.
12. Em todos os casos em que não possa ser obtida garantia razoável de fiabilidade e uma opinião com reservas é insuficiente nas circunstâncias para fins de relato aos utilizadores, as ISA exigem que o auditor emita uma escusa de opinião ou renuncie ao (ou se demita do)<sup>3</sup> trabalho, quando a renúncia é possível nos termos da lei ou regulamento aplicável.

---

<sup>2</sup> Ver, por exemplo, ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação* e o parágrafo 43 da ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*.

<sup>3</sup> Nas ISA, só é usado o termo “renúncia”.

## Definições

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

- (a) Auditor – O termo “auditor” é usado para referir a pessoa ou pessoas que conduzem a auditoria, geralmente o sócio responsável pelo trabalho ou outros membros da equipa de trabalho ou, como aplicável, a firma. Quando uma ISA se destina expressamente a que um requisito ou responsabilidade seja satisfeito pelo sócio responsável pelo trabalho, usa-se a expressão “sócio responsável pelo trabalho”, em vez de “auditor”. “Sócio responsável pelo trabalho” e “firma” devem ser lidos como se referindo aos seus termos equivalentes do setor público, quando relevante.
- (b) Ceticismo profissional – Atitude que inclui uma mente interrogativa, alerta para condições que possam indicar uma possível distorção devido a erro ou a fraude, e uma apreciação crítica da prova.
- (c) Demonstrações financeiras – Uma representação estruturada da informação financeira histórica, incluindo divulgações, destinada a comunicar os recursos económicos ou as obrigações de uma entidade numa determinada data ou as alterações neles ocorridos durante um período de tempo de acordo com um referencial de relato financeiro. O termo “demonstrações financeiras” refere-se geralmente a um conjunto completo de demonstrações financeiras conforme determinado pelos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, mas também se pode referir a uma única demonstração financeira. As divulgações compreendem informação descritiva ou explicativa preparada de acordo com o que é exigido ou expressamente permitido pelo referencial de relato financeiro aplicável, seja na face das demonstrações financeiras, seja através de notas, seja ainda através da incorporação de referência cruzada. (Ref: Parágrafos A14 e A15)
- (d) Distorção – Uma diferença entre a quantia, classificação, apresentação, ou divulgação de um item relatado nas demonstrações financeiras e a quantia, classificação, apresentação, ou divulgação que é exigida para o item ficar de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. As distorções podem decorrer de fraude ou de erro.

Quando o auditor expressa uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, ou dão uma imagem verdadeira e apropriada, as distorções também incluem os ajustamentos de quantias, classificações, apresentação ou divulgações que, no seu julgamento, sejam necessários para que as demonstrações financeiras estejam apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, ou deem uma imagem verdadeira e apropriada.

- (e) Encarregados da governação – A(s) pessoa(s) ou organização(ões) (por exemplo, um trustee empresarial) com responsabilidade pela supervisão da direção estratégica da entidade e pelas obrigações relacionadas com a responsabilidade da entidade em prestar contas pelos seus atos. Tal inclui a supervisão do processo de relato financeiro. Para algumas entidades em algumas jurisdições, os encarregados da governação podem incluir pessoal do órgão de gestão como, por exemplo, membros executivos de um órgão de gestão de uma entidade do setor privado ou público ou um sócio-gerente.
- (f) Garantia razoável de fiabilidade – No contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras, um nível de garantia elevado, mas não absoluto.
- (g) Informação financeira histórica – Informação expressa em termos financeiros em relação a uma dada entidade, derivada principalmente do sistema contabilístico dessa entidade, sobre acontecimentos económicos que ocorreram em períodos de tempo passados ou sobre condições ou circunstâncias em determinadas datas no passado.
- (h) Julgamento profissional – A aplicação de formação, conhecimento e experiência relevantes, no contexto das normas de auditoria, de contabilidade e éticas, para tomar decisões com fundamento acerca das linhas de ação apropriadas nas circunstâncias do trabalho de auditoria.
- (i) Premissa, relacionada com as responsabilidades do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação, em que assenta a condução de uma auditoria – O facto de que o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação reconhecem e compreendem que têm as seguintes responsabilidades, fundamentais para a condução de uma auditoria de acordo com as ISA. Isto é, responsabilidade:
  - (i) Pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, incluindo, quando relevante, a sua apresentação apropriada;
  - (ii) Pelo controlo interno que o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação, determinem ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou a erro; e
  - (iii) Por proporcionar ao auditor:
    - a. Acesso a toda a informação de que o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação tenham conhecimento e que seja relevante para a preparação das demonstrações financeiras, tal como registos, documentação ou outras matérias;

- b. Informação adicional que o auditor possa pedir ao órgão de gestão e, quando apropriado, aos encarregados da governação para efeitos da auditoria; e
- c. Acesso sem restrições às pessoas da entidade de entre as quais o auditor determina que é necessário obter prova de auditoria.

No caso de um referencial de apresentação apropriada, a alínea (i) acima pode ser reexpressa como “pela preparação e apresentação *apropriada* das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro” ou “pela preparação de demonstrações financeiras que *deem uma imagem verdadeira e apropriada* de acordo com o referencial de relato financeiro”.

A “premissa relacionada com as responsabilidades do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação, em que assenta a condução de uma auditoria” pode também ser referida apenas como a “premissa”.

- (j) Prova de auditoria – Informação usada pelo auditor para chegar às conclusões sobre as quais se baseia a sua opinião. A prova de auditoria inclui não só a informação contida nos registos contabilísticos subjacentes às demonstrações financeiras, mas também outras informações. Para efeito das ISA:
  - (i) Suficiência da prova de auditoria é a medida da quantidade da prova de auditoria. A quantidade da prova de auditoria necessária é afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção material e também pela qualidade de tal prova de auditoria.
  - (ii) Apropriação da prova de auditoria é a medida da qualidade da prova de auditoria, isto é, a sua relevância e a sua fiabilidade em apoio das conclusões nas quais se baseia a opinião do auditor.
- (k) Órgão de gestão – A(s) pessoa(s) com responsabilidade executiva pela condução das operações da entidade. Para algumas entidades em algumas jurisdições, o órgão de gestão inclui alguns ou todos os encarregados da governação, como por exemplo membros executivos de um conselho de administração ou um sócio-gerente.
- (l) Referencial de relato financeiro aplicável – Referencial de relato financeiro adotado pelo órgão de gestão e, quando apropriado, pelos encarregados da governação na preparação das demonstrações financeiras, que seja aceitável tendo em vista a natureza da entidade e o objetivo das demonstrações financeiras, ou que seja exigido por lei ou regulamento.

A expressão “referencial de apresentação apropriada” é usada para referir um referencial de relato financeiro que exige o cumprimento dos seus próprios requisitos e que:

- (i) Reconhece explícita ou implicitamente que, para conseguir uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras, pode ser necessário que o órgão de gestão faça divulgações para além das especificamente exigidas pelo referencial; ou
- (ii) Reconhece explicitamente que pode ser necessário que o órgão de gestão não aplique um requisito do referencial para conseguir uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras. Espera-se que estas situações só sejam necessárias em circunstâncias extremamente raras.

A expressão “referencial de cumprimento” é usada para referir um referencial de relato financeiro que exige o cumprimento dos seus próprios requisitos, mas não contém os reconhecimentos de (i) ou (ii) acima.

- (m) Risco de auditoria – Risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas. O risco de auditoria é função dos riscos de distorção material e do risco de deteção.
- (n) Risco de deteção – O risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo não detetem uma distorção que existe e que possa ser material, quer individualmente quer quando agregada a outras distorções.
- (o) Risco de distorção material – O risco de as demonstrações financeiras estarem materialmente distorcidas anteriormente à auditoria, o qual consiste de dois componentes, descritos como segue ao nível de asserção:
  - (i) Risco inerente – A suscetibilidade de uma asserção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação a uma distorção que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controlos relacionados.
  - (ii) Risco de controlo – O risco de que a ocorrência de uma distorção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação e que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, não seja evitada ou detetada e corrigida em tempo oportuno pelo controlo interno da entidade.



## Requisitos

### Requisitos Éticos Relativos a uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

14. O auditor deve cumprir os requisitos éticos relevantes, incluindo os que digam respeito à independência, com relação a trabalhos de auditoria de demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafos A16 a A19)

### Ceticismo Profissional

15. O auditor deve planejar e executar uma auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que originaram que as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas. (Ref: Parágrafos A20 a A24)

### Julgamento Profissional

16. O auditor deve exercer julgamento profissional ao planejar e executar uma auditoria de demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafos A25 a A29)

### Prova de Auditoria Suficiente e Adequada e Risco de Auditoria

17. Para obter garantia razoável de fiabilidade, o auditor deve obter prova de auditoria suficiente e adequada para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo e, assim, permitir ao auditor extrair conclusões razoáveis que sirvam de base para a sua opinião. (Ref: Parágrafos A30 a A54)

### Condução de uma Auditoria de Acordo com as ISA

#### *Cumprimento das ISA Relevantes para a Auditoria*

18. O auditor deve cumprir todas as ISA relevantes para a auditoria. Uma ISA é relevante para a auditoria quando está em vigor e as circunstâncias nela consideradas se verificam. (Ref: Parágrafos A55 a A59)
19. O auditor deve compreender todo o texto de uma ISA, incluindo o seu material de aplicação e outro material explicativo, para entender os seus objetivos e aplicar de forma adequada os seus requisitos. (Ref: Parágrafos A60 a A68)
20. O auditor não deve declarar o cumprimento das ISA no seu relatório a não ser que tenha cumprido os requisitos desta ISA e de todas as outras ISA relevantes para a auditoria.

#### *Objetivos Expostos em ISA Individuais*

21. Para atingir os seus objetivos globais, o auditor deve usar os objetivos expostos nas ISA relevantes ao planejar e executar a auditoria, tendo em atenção os inter-relacionamentos entre as ISA, para: (Ref: Parágrafos A69 a A71)

- (a) Determinar se quaisquer procedimentos de auditoria além dos exigidos pelas ISA são necessários para prosseguir os objetivos expostos nas ISA; e (Ref: Parágrafo A72)
- (b) Verificar se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada. (Ref: Parágrafo A73)

#### *Cumprimento dos Requisitos Relevantes*

- 22. Sem prejuízo do parágrafo 23, o auditor deve cumprir todos os requisitos de uma ISA, salvo se, nas circunstâncias da auditoria:
  - (a) Toda a ISA não é relevante; ou
  - (b) O requisito não é relevante porque é condicional e a condição não existe. (Ref: Parágrafos A74 e A75)
- 23. Em circunstâncias excepcionais, o auditor pode julgar necessário não aplicar um requisito relevante de uma ISA. Nessas circunstâncias, o auditor deve executar procedimentos de auditoria alternativos para alcançar o objetivo desse requisito. Espera-se que a necessidade de um auditor não aplicar um requisito relevante só ocorra quando o requisito é relativo a um procedimento específico a ser executado e, nas circunstâncias específicas da auditoria, esse procedimento seria ineficaz para atingir o objetivo do requisito. (Ref: Parágrafo A76)

#### *Não Consecução de um Objetivo*

- 24. Se um objetivo de uma ISA relevante não puder ser atingido, o auditor deve avaliar se isso o impede de atingir os objetivos gerais do auditor e, por conseguinte, exige que, de acordo com as ISA, modifique a sua opinião ou renuncie ao trabalho (quando a renúncia for possível segundo lei ou regulamento aplicável). A não consecução de um objetivo representa uma matéria significativa, que exige documentação de acordo com a ISA 230.<sup>4</sup> (Ref: Parágrafos A77 e A78)

\*\*\*

## **Material de Aplicação e Outro Material Explicativo**

### **Uma Auditoria de Demonstrações Financeiras**

#### *Âmbito da Auditoria* (Ref: Parágrafo 3)

- A1. A opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras aborda a questão de as demonstrações financeiras estarem ou não preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. Tal

---

<sup>4</sup> ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafo 8(c)

opinião é comum a todas as auditorias de demonstrações financeiras. Assim, a opinião do auditor não assegura, por exemplo, a viabilidade futura da entidade nem a eficiência ou eficácia com que o órgão de gestão conduziu os negócios da entidade. Em algumas jurisdições, porém, a lei ou regulamento aplicável pode exigir que os auditores deem opiniões sobre outras matérias específicas, tais como a eficácia do controlo interno ou a consistência de um relatório do órgão de gestão com as demonstrações financeiras. Embora as ISA incluam requisitos e orientação em relação a tais matérias na medida em que são relevantes para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, é exigido ao auditor que execute trabalho adicional caso tenha responsabilidades adicionais para emitir tais opiniões.

#### *Preparação das Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 4)*

- A2. A lei ou regulamento pode estabelecer as responsabilidades do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação em relação ao relato financeiro. Porém, a extensão destas responsabilidades, ou a maneira como são descritas, pode diferir de uma jurisdição para outra. Apesar destas diferenças, uma auditoria de acordo com as ISA é conduzida na premissa de que o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação reconheceram e compreenderam que têm responsabilidade:
- (a) Pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, incluindo, quando relevante, a sua apresentação apropriada;
  - (b) Pelo controlo interno que o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação, determinam ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou a erro; e
  - (c) Por proporcionar ao auditor:
    - (i) Acesso a toda a informação de que o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação tenham conhecimento e que seja relevante para a preparação das demonstrações financeiras, tais como registos, documentação e outras matérias;
    - (ii) Informação adicional que o auditor possa pedir ao órgão de gestão e, quando apropriado, aos encarregados da governação para efeitos da auditoria; e
    - (iii) Acesso sem restrições às pessoas da entidade das quais o auditor determina que é necessário obter prova de auditoria.
- A3. A preparação das demonstrações financeiras pelo órgão de gestão e, quando apropriado, pelos encarregados da governação exige:
- A identificação do referencial de relato financeiro aplicável, no contexto de quaisquer leis ou regulamentos relevantes.

- A preparação das demonstrações financeiras de acordo com esse referencial.
- A inclusão de uma descrição adequada desse referencial nas demonstrações financeiras.

A preparação das demonstrações financeiras exige que o órgão de gestão exerça julgamento ao efetuar estimativas contabilísticas que sejam razoáveis nas circunstâncias e que selecione e aplique políticas contabilísticas apropriadas. Estes julgamentos são feitos no contexto do referencial de relato financeiro aplicável.

A4. As demonstrações financeiras podem ser preparadas de acordo com um referencial de relato financeiro concebido para satisfazer:

- As necessidades comuns de informação de um conjunto alargado de utilizadores (i.e., “demonstrações financeiras com finalidade geral”); ou
- As necessidades de informação financeira de utilizadores específicos (i.e., “demonstrações financeiras com finalidade especial”).

A5. O referencial de relato financeiro aplicável compreende geralmente normas de relato financeiro estabelecidas por uma organização autorizada ou reconhecida de emissão de normas ou requisitos exigidos por lei ou regulamentos. Em alguns casos, o referencial de relato financeiro pode abranger não só normas de relato financeiro estabelecidas por uma organização autorizada ou reconhecida de emissão de normas, mas também normas exigidas por lei ou regulamentos. Outras fontes podem proporcionar orientação na aplicação do referencial de relato financeiro aplicável. Em alguns casos, o referencial de relato financeiro aplicável pode abranger estas fontes, ou pode mesmo consistir apenas de tais fontes. Estas outras fontes podem incluir:

- O ambiente legal e ético, incluindo estatutos, regulamentos, decisões judiciais e obrigações éticas profissionais relativas a matérias contabilísticas;
- Interpretações contabilísticas publicadas de autoridade diversa, emitidas por organizações emissoras de normas, organizações profissionais ou entidades reguladoras;
- Opiniões publicadas de autoridade diversa sobre assuntos emergentes de contabilidade provenientes de organizações emissoras de normas, organizações profissionais ou entidades reguladoras;
- Práticas gerais e setoriais amplamente reconhecidas e predominantes; e
- Literatura contabilística.

Quando existirem conflitos entre o referencial de relato financeiro e as fontes de onde pode ser obtida orientação para a sua aplicação, ou entre as fontes que compreendem o referencial de relato financeiro, prevalece a fonte com a mais alta autoridade.

- A6. Os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável determinam a forma e o conteúdo das demonstrações financeiras. Embora o referencial possa não especificar como contabilizar ou divulgar todas as transações ou acontecimentos, geralmente incorpora princípios suficientemente vastos que podem servir de base para o desenvolvimento e aplicação de políticas contabilísticas consistentes com os conceitos subjacentes aos requisitos do referencial.
- A7. Alguns referenciais de relato financeiro são referenciais de apresentação apropriada, enquanto outros são referenciais de cumprimento. Os referenciais de relato financeiro que abrangem principalmente as normas de relato financeiro estabelecidas por uma organização autorizada ou reconhecida para promulgar normas a utilizar por entidades na preparação de demonstrações financeiras com finalidade geral são muitas vezes concebidos para garantir uma apresentação apropriada, como acontece por exemplo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB).
- A8. Os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável também determinam o que constitui um conjunto completo de demonstrações financeiras. Para alguns referenciais de relato financeiro, as demonstrações financeiras destinam-se a proporcionar informação acerca da posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa de uma entidade. Para estes referenciais, um conjunto completo incluiria um balanço, uma demonstração dos resultados, uma demonstração de alterações no capital próprio, uma demonstração dos fluxos de caixa e as respetivas notas. Para outros referenciais, uma única demonstração financeira e as respetivas notas podem constituir um conjunto completo de demonstrações financeiras:
- Por exemplo, a Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público (IPSAS), *Relato Financeiro Segundo o Regime de Contabilidade de Caixa*, emitida pelo International Accounting Public Sector Standards Board, dispõe que a principal demonstração financeira é uma demonstração de recebimentos e pagamentos de caixa quando uma entidade do setor público prepara as suas demonstrações financeiras de acordo com essa IPSAS.
  - Outros exemplos de uma única demonstração financeira, cada uma das quais incluiria as respetivas notas, são:
    - Balanço.
    - Demonstração dos resultados ou demonstração de atividades.
    - Demonstração de resultados transitados.
    - Demonstração de fluxos de caixa.
    - Demonstração de ativos e passivos que não inclui o capital próprio dos proprietários.

- Demonstração de alterações no capital próprio dos proprietários.
  - Demonstração de réditos e de gastos.
  - Demonstração de atividades por linhas de produtos.
- A9. A ISA 210 estabelece requisitos e dá orientação sobre a determinação da aceitabilidade do referencial de relato financeiro aplicável.<sup>5</sup> A ISA 800 (Revista) aborda considerações especiais quando as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com um referencial com finalidade especial.<sup>6</sup>
- A10. Devido à importância da premissa para a condução de uma auditoria, exige-se que o auditor obtenha o acordo do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação de que reconhecem e compreendem que têm as responsabilidades estabelecidas no parágrafo A2, como pré-condição para aceitar o trabalho de auditoria.<sup>7</sup>

#### Considerações Específicas para Auditorias no Setor Público

- A11. Os mandatos para auditorias das demonstrações financeiras de entidades do setor público podem ser mais abrangentes que os de outras entidades. Consequentemente, a premissa relativa às responsabilidades do órgão de gestão, sobre a qual assenta a condução de uma auditoria das demonstrações financeiras de uma entidade do setor público, pode incluir responsabilidades adicionais, tal como a responsabilidade pela execução de transações e acontecimentos de acordo com a lei, regulamento ou outra autoridade.<sup>8</sup>

#### *Forma da Opinião do Auditor* (Ref: Parágrafo 8)

- A12. A opinião expressa pelo auditor é sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. A forma da opinião do auditor dependerá, porém, do referencial de relato financeiro aplicável e de qualquer lei ou regulamento aplicável. A maior parte dos referenciais de relato financeiro inclui requisitos relativos à apresentação das demonstrações financeiras; para tais referenciais, a *preparação* das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável inclui a *apresentação*.
- A13. Quando o referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de apresentação apropriada, como é geralmente o caso das demonstrações financeiras com finalidade geral, a opinião exigida pelas ISA é sobre se as

---

<sup>5</sup> ISA 210, *Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria*, parágrafo 6(a)

<sup>6</sup> ISA 800 (Revista), *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais com Finalidade Especial*, parágrafo 8

<sup>7</sup> ISA 210, parágrafo 6(b)

<sup>8</sup> Ver parágrafo A59.

demonstrações financeiras estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, ou dão uma imagem verdadeira e apropriada. Quando o referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de cumprimento, a opinião exigida é sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com o referencial. Salvo se especificamente declarado de forma diferente, as referências nas ISA à opinião do auditor cobrem ambas as formas de opinião.

## Definições

*Demonstrações financeiras* (Ref: Parágrafo 13(c))

- A14. Alguns referenciais de relato financeiro podem referir-se a recursos económicos ou obrigações da entidade com outros termos. Por exemplo, podem ser referidos como ativos e passivos de uma entidade e a diferença entre eles como o capital próprio ou interesses de capital.
- A15. A informação descritiva ou explicativa exigida incluir pelo referencial de relato financeiro aplicável pode ser incorporada através de referência cruzada para outros documentos, tais como um relatório de gestão ou um relatório de risco. Incorporar através de referência cruzada significa fazer a referência das demonstrações financeiras para outros documentos, mas não de outros documentos para as demonstrações financeiras. Quando o referencial de relato financeiro aplicável não proibir expressamente onde se indicar a referência cruzada, e a informação está apropriadamente referenciada, tal informação passa a fazer parte das demonstrações financeiras.

## Requisitos Éticos Relativos a uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

(Ref: Parágrafo 14)

- A16. O auditor está sujeito a requisitos éticos relevantes, incluindo os que dizem respeito à independência, em relação aos trabalhos de auditoria de demonstrações financeiras. Os requisitos éticos relevantes compreendem geralmente as Partes A e B do *Código de Ética dos Profissionais de Contabilidade e Auditoria* (o Código do IESBA) emitido pelo International Ethics Standard Board for Accountants relativos a uma auditoria de demonstrações financeiras, juntamente com os requisitos nacionais que sejam mais restritivos.
- A17. A Parte A do Código do IESBA estabelece os princípios fundamentais de ética profissional relevantes para o auditor ao conduzir uma auditoria de demonstrações financeiras e proporciona uma estrutura conceptual para aplicar esses princípios. Os princípios fundamentais que o Código do IESBA exige que o auditor cumpra são:
  - (a) Integridade;
  - (b) Objetividade;
  - (c) Competência e zelo profissional;

- (d) Confidencialidade; e
- (e) Comportamento profissional.

A Parte B do Código do IESBA ilustra como o referencial deve ser aplicado em situações específicas

- A18. No caso de um trabalho de auditoria, é do interesse público e, por conseguinte, exigido pelo Código do IESBA, que o auditor seja independente da entidade sujeita a auditoria. O Código do IESBA descreve a independência como compreendendo não só a independência da mente como a independência na aparência. A independência do auditor em relação à entidade salvaguarda a sua capacidade para formar uma opinião de auditoria sem ser afetado por influências que possam comprometer essa opinião. A independência aumenta a capacidade do auditor para agir com integridade, ser objetivo e manter uma atitude de ceticismo profissional.
- A19. A Norma Internacional de Controlo de Qualidade (ISQC) 1,<sup>9</sup> ou os requisitos nacionais que sejam pelo menos tão exigentes,<sup>10</sup> trata das responsabilidades da firma em estabelecer e manter o seu sistema de controlo de qualidade para trabalhos de auditoria. A ISQC 1 estabelece as responsabilidades da firma em estabelecer políticas e procedimentos concebidos para lhe proporcionarem garantia razoável de fiabilidade de que a firma e o seu pessoal cumprem os requisitos éticos relevantes, incluindo os que dizem respeito à independência.<sup>11</sup> A ISA 220 estabelece as responsabilidades do sócio responsável pelo trabalho no que respeita aos requisitos éticos relevantes. Estas incluem permanecer alerta, por meio da observação e das indagações necessárias, para ter evidência de incumprimento de requisitos éticos relevantes por membros da equipa do trabalho, determinar a ação apropriada se tomar conhecimento de matérias que indiquem que membros da equipa de trabalho não cumpriram requisitos éticos relevantes e formar uma conclusão sobre o cumprimento dos requisitos de independência que se apliquem ao trabalho de auditoria.<sup>12</sup> A ISA 220 reconhece que a equipa de trabalho tem o direito de confiar no sistema de controlo de qualidade da firma para satisfazer as suas responsabilidades com respeito a procedimentos de controlo de qualidade aplicáveis ao trabalho de auditoria individual, a menos que a informação prestada pela firma ou outras partes sugira o contrário.

---

<sup>9</sup> ISQC 1, *Controlo de Qualidade para Firmas que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras, e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*

<sup>10</sup> ISA 220, *Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 2

<sup>11</sup> ISQC 1, parágrafos 20 a 25

<sup>12</sup> ISA 220, parágrafos 9 a 12



### **Ceticismo Profissional** (Ref: Parágrafo 15)

- A20. O ceticismo profissional inclui estar alerta para, por exemplo:
- Prova de auditoria que contradiga outra prova de auditoria obtida.
  - Informação que ponha em causa a fiabilidade de documentos e de respostas a indagações a serem usados como prova de auditoria.
  - Condições que indiquem possível fraude.
  - Circunstâncias que sugiram a necessidade de procedimentos de auditoria adicionais, para além dos exigidos pelas ISA.
- A21. É necessário manter o ceticismo profissional durante toda a auditoria se o auditor quiser, por exemplo, reduzir os riscos de:
- Não dar conta de circunstâncias não usuais.
  - Generalizar em excesso quando extrai conclusões de observações de auditoria.
  - Usar pressupostos não apropriados ao determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria e ao avaliar os respetivos resultados.
- A22. O ceticismo profissional é necessário para a avaliação crítica da prova de auditoria. Isto inclui questionar as provas de auditoria contraditórias e a fiabilidade de documentos e respostas a indagações e de outras informações obtidas do órgão de gestão e dos encarregados da governação. Também inclui a consideração da suficiência e apropriação da prova de auditoria obtida à luz das circunstâncias, como, por exemplo, no caso em que existem fatores de risco de fraude e em que um único documento, de uma natureza que seja suscetível de fraude, é a única prova de suporte para uma quantia material da demonstração financeira.
- A23. O auditor pode aceitar registos e documentos como genuínos, salvo se tiver razões para acreditar no contrário. Apesar disso, exige-se que o auditor considere a fiabilidade da informação a ser usada como prova de auditoria.<sup>13</sup> Em caso de dúvida acerca da fiabilidade da informação ou de indicações de possível fraude (por exemplo, se houver condições identificadas durante a auditoria que levem o auditor a acreditar que um documento pode não ser autêntico ou que os termos de um documento podem ter sido falsificados), as ISA exigem que o auditor aprofunde a sua investigação e determine que modificações ou incrementos são necessários aos procedimentos de auditoria para resolver o assunto.<sup>14</sup>

<sup>13</sup> ISA 500, *Prova de Auditoria*, parágrafos 7 a 9

<sup>14</sup> ISA 240, parágrafo 14; ISA 500, parágrafo 11; ISA 505, *Confirmações Externas*, parágrafos 10, 11, e 16

- A24. Não se espera que o auditor descure a experiência passada da honestidade e integridade do órgão de gestão da entidade e dos encarregados da governação. Apesar disso, a crença de que o órgão de gestão e os encarregados da governação são honestos e íntegros não liberta o auditor da necessidade de manter ceticismo profissional nem permite que o auditor se contente com uma prova de auditoria menos persuasiva para obter garantia razoável de fiabilidade.

### **Julgamento Profissional** (Ref: Parágrafo 16)

- A25. O julgamento profissional é essencial para a adequada condução de uma auditoria. Isto porque a interpretação dos requisitos éticos relevantes e das ISA e as decisões fundamentadas exigidas durante a auditoria não podem ser feitas sem a aplicação de conhecimentos e experiência relevantes aos factos e circunstâncias. O julgamento profissional é necessário em particular no que respeita a decisões sobre:
- A materialidade e o risco de auditoria.
  - A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria usados para satisfazer os requisitos das ISA e recolher prova de auditoria.
  - A verificação de que foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada e da necessidade de fazer mais alguma coisa para atingir os objetivos das ISA e, assim, os objetivos gerais do auditor.
  - A avaliação dos julgamentos efetuados pelo órgão de gestão na aplicação pela entidade do referencial de relato financeiro aplicável.
  - A elaboração de conclusões baseadas na prova de auditoria obtida, como, por exemplo, a avaliação da razoabilidade das estimativas feitas pelo órgão de gestão na preparação das demonstrações financeiras.
- A26. A característica distintiva do julgamento profissional que se espera de um auditor é que este é exercido por um auditor cuja formação, conhecimentos e experiência contribuíram para desenvolver as competências necessárias para chegar a julgamentos razoáveis.
- A27. O exercício de julgamento profissional em qualquer caso particular baseia-se nos factos e circunstâncias que sejam conhecidos do auditor. As consultas sobre matérias difíceis ou litigiosas no decurso da auditoria, não só dentro da equipa de trabalho, mas também entre a equipa de trabalho e outros ao nível apropriado dentro ou fora da firma, tal como exigido pela ISA 220,<sup>15</sup> ajudam o auditor a fazer julgamentos fundamentados e razoáveis.

---

<sup>15</sup> ISA 220, parágrafo 18

- A28. O julgamento profissional pode ser avaliado verificando se reflete uma aplicação competente dos princípios de auditoria e de contabilidade e se é apropriado à luz dos factos e circunstâncias que eram conhecidos do auditor à data do seu relatório e consistente com esses factos e circunstâncias.
- A29. O julgamento profissional deve ser exercido ao longo da auditoria. Também deve ser apropriadamente documentado. A este respeito, exige-se que o auditor prepare documentação de auditoria suficiente para habilitar um auditor experiente, que não tenha prévia ligação com a auditoria, a compreender os julgamentos profissionais significativos feitos para atingir as conclusões sobre matérias significativas que surgiram durante a auditoria.<sup>16</sup> O julgamento profissional não deve ser usado como justificação para decisões que não sejam suportadas pelos factos e circunstâncias do trabalho ou por prova de auditoria suficiente e apropriada.

### **Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada e Risco de Auditoria**

(Ref: Parágrafos 5 e 17)

#### *Suficiência e Apropriação da Prova de Auditoria*

- A30. A prova de auditoria é necessária para suportar a opinião e o relatório do auditor. É por natureza cumulativa e é principalmente obtida a partir de procedimentos de auditoria executados no seu decurso. Pode, contudo, incluir também informação obtida de outras fontes tais como auditorias anteriores (contanto que o auditor determine se ocorreram alterações desde a auditoria anterior que possam afetar a sua relevância para a auditoria corrente<sup>17</sup>) ou os procedimentos de controlo de qualidade de uma firma em relação à aceitação e continuação do relacionamento com os clientes. Para além de outras fontes dentro e fora da entidade, os registos contabilísticos da entidade são uma fonte importante de prova de auditoria. A informação que pode ser usada como prova de auditoria pode também ter sido preparada por um perito empregado da, ou contratado pela, entidade. A prova de auditoria compreende não só informação que suporta e corrobora as asserções do órgão de gestão, mas também qualquer informação que contradiga tais asserções. Adicionalmente, em alguns casos, a ausência de informação (por exemplo, a recusa do órgão de gestão em proporcionar uma declaração que lhe foi pedida) é usada pelo auditor e, por isso, também constitui prova de auditoria. A maior parte do trabalho do auditor na formação da sua opinião consiste em obter e avaliar prova de auditoria.
- A31. A suficiência e a apropriação da prova de auditoria estão inter-relacionadas. A suficiência é a medida da quantidade da prova de auditoria. A quantidade da prova de auditoria necessária é afetada pela avaliação do auditor dos

<sup>16</sup> ISA 230, parágrafo 8

<sup>17</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*, parágrafo 9

riscos de distorção (quanto mais altos os riscos avaliados, mais prova de auditoria será provavelmente necessária) e também pela qualidade de tal prova de auditoria (quanto mais elevada for a qualidade, menos prova poderá ser necessária). A obtenção de mais prova de auditoria pode, contudo, não compensar a sua baixa qualidade.

- A32. A apropriação é a medida da qualidade da prova de auditoria, isto é, a sua relevância e a sua fiabilidade em proporcionar suporte para as conclusões nas quais se baseia a opinião do auditor. A fiabilidade da prova é influenciada pela sua fonte e pela sua natureza e depende das circunstâncias específicas em que é obtida.
- A33. Se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo e, assim, habilitar o auditor a tirar conclusões nas quais possa basear a sua opinião, é uma questão de julgamento profissional. A ISA 500 e outras ISA relevantes estabelecem requisitos adicionais e proporcionam mais orientação aplicável durante a auditoria no que diz respeito às considerações do auditor para obter prova de auditoria suficiente e apropriada.

#### *Risco de Auditoria*

- A34. O risco de auditoria é função dos riscos de distorção material e do risco de deteção. A avaliação dos riscos é baseada em procedimentos de auditoria para obter a informação necessária para essa finalidade e na prova obtida no decurso da auditoria. A avaliação dos riscos é uma questão de julgamento profissional e não é uma questão de capacidade de mensuração precisa.
- A35. Para efeito das ISA, o risco de auditoria não inclui o risco de o auditor poder expressar uma opinião de que as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas quando não o estão. Este risco é geralmente insignificante. Além do mais, o risco de auditoria é um termo técnico relacionado com o processo de auditoria, não se referindo aos riscos de negócio do auditor, tais como perdas provenientes de litígios, publicidade adversa ou outros acontecimentos que surjam associados à auditoria de demonstrações financeiras.

#### *Riscos de Distorção Material*

- A36. Os riscos de distorção material podem existir a dois níveis:
- Ao nível global das demonstrações financeiras; e
  - Ao nível de asserção para classes de transações, saldos de contas e divulgações.
- A37. Os riscos de distorção material ao nível global das demonstrações financeiras referem-se aos riscos de distorção material que se relacionam de forma profunda com as demonstrações financeiras como um todo e podem afetar muitas asserções.

- A38. Os riscos de distorção material ao nível de asserção são avaliados a fim de determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais necessários para obter prova de auditoria suficiente e apropriada. Esta prova habilita o auditor a expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras com um nível de risco de auditoria aceitavelmente baixo. Os auditores utilizam várias abordagens para cumprir o objetivo de avaliar os riscos de distorção material. Por exemplo, o auditor pode fazer uso de um modelo que expresse o relacionamento global dos componentes do risco de auditoria em termos matemáticos para chegar a um nível aceitável de risco de deteção. Alguns auditores acham tal modelo útil quando planeiam procedimentos de auditoria.
- A39. Os riscos de distorção material ao nível de asserção têm dois componentes: risco inerente e risco de controlo. O risco inerente e o risco de controlo são riscos da entidade e existem independentemente da auditoria das demonstrações financeiras.
- A40. O risco inerente é mais elevado para algumas asserções e respetivas classes de transações, saldos de contas, e divulgações do que para outras. Por exemplo, pode ser mais elevado para cálculos complexos ou para contas que consistam de quantias derivadas de estimativas contabilísticas sujeitas a uma incerteza significativa de estimação. As circunstâncias externas que dão origem a riscos de negócio podem também influenciar o risco inerente. Por exemplo, desenvolvimentos tecnológicos podem tornar um dado produto obsoleto, fazendo com que os inventários fiquem mais suscetíveis a sobrevalorização. Certos fatores da entidade e do seu ambiente que se relacionam com várias ou todas as classes de transações, saldos de contas ou divulgações podem também influenciar o risco inerente a uma asserção específica. Tais fatores podem incluir, por exemplo, uma insuficiência de fundo de maneo para continuar as operações ou uma indústria em declínio, caracterizada por um grande número de falências.
- A41. O risco de controlo é função da eficácia da conceção, implementação e manutenção do controlo interno aplicado pelo órgão de gestão para tratar os riscos identificados que ameacem a consecução dos objetivos da entidade relevantes para a preparação das respetivas demonstrações financeiras. Devido às suas limitações inerentes, porém, o controlo interno, não importa se bem ou mal concebido e operado, só pode reduzir, mas não eliminar, os riscos de distorção material. Estas limitações incluem, por exemplo, a possibilidade de erros ou falhas humanas ou de os controlos serem evitados por via de conluio ou por derrogação não apropriada do órgão de gestão. Consequentemente, existirá sempre algum risco de controlo. As ISA proporcionam as condições pelas quais se exige que o auditor teste, ou possa escolher testar, a eficácia operacional dos controlos na determinação

da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos substantivos a executar.<sup>18</sup>

- A42. A avaliação dos riscos de distorção material pode ser expressa em termos quantitativos, como em percentagens, ou em termos não quantitativos. Em qualquer caso, a necessidade do auditor fazer avaliações do risco apropriadas é mais importante do que as diferentes abordagens em que podem ser feitas. As ISA não se referem geralmente ao risco inerente e ao risco de controlo separadamente, mas antes a uma avaliação combinada dos “riscos de distorção material”. Porém, a ISA 540 (Revista)<sup>19</sup> exige uma avaliação separada do risco inerente e risco de controlo para proporcionar uma base para conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais para responder aos riscos de distorção material avaliados, incluindo riscos significativos, para estimativas contabilísticas ao nível da asserção de acordo com a ISA 330.<sup>20</sup> Ao identificar e avaliar riscos de distorção material para classes de transações, saldos de contas ou divulgações significativos que não estimativas contabilísticas, o auditor pode fazer avaliações separadas ou combinadas do risco inerente e de controlo, em função das técnicas ou metodologias de auditoria preferidas e de considerações práticas.
- A43. A ISA 315 (Revista) estabelece os requisitos e proporciona orientação na identificação e avaliação dos riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e ao nível da asserção.

#### Risco de Detecção

- A44. Para um dado nível de risco de auditoria, o nível aceitável de risco de deteção é inversamente proporcional aos riscos avaliados de distorção material ao nível da asserção. Por exemplo, quanto maiores são os riscos de distorção material que o auditor crê existirem, menor é o risco de deteção que deve ser aceite e, conseqüentemente, mais persuasiva deverá ser a prova de auditoria exigida pelo auditor.
- A45. O risco de deteção relaciona-se com a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos do auditor que são por ele determinados para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo. É portanto função da eficácia de um procedimento de auditoria e da sua aplicação pelo auditor. Matérias como:
- planeamento adequado;
  - correta afetação de pessoal à equipa de trabalho;

---

<sup>18</sup> ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*, parágrafos 7 a 17

<sup>19</sup> ISA 540 (Revista), *Auditar Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações*, parágrafo 16

<sup>20</sup> ISA 330, parágrafo 7(b)

- aplicação de ceticismo profissional; e
- supervisão e revisão do trabalho de auditoria executado,

ajudam a aumentar a eficácia de um procedimento de auditoria e da sua aplicação e a reduzir a possibilidade de um auditor poder selecionar um procedimento de auditoria não apropriado, aplicar mal um procedimento de auditoria apropriado ou interpretar mal os resultados da auditoria.

- A46. A ISA 300<sup>21</sup> e a ISA 330 estabelecem requisitos e proporcionam orientação quanto ao planeamento de uma auditoria de demonstrações financeiras e às respostas do auditor aos riscos avaliados. O risco de deteção, contudo, só pode ser reduzido, mas não eliminado, dadas as limitações inerentes de uma auditoria. Consequentemente, existirá sempre algum risco de deteção.

#### *Limitações Inerentes a uma Auditoria*

- A47. Não se espera, nem tal é possível, que o auditor reduza o risco de auditoria a zero, pelo que o auditor nunca pode obter segurança absoluta de que as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material devido a fraude ou a erro. A razão são as limitações inerentes a uma auditoria, que resultam do facto de a maior parte da prova de auditoria sobre a qual o auditor tira conclusões e baseia a sua opinião ser persuasiva e não conclusiva. As limitações inerentes a uma auditoria provêm:

- Da natureza do relato financeiro;
- Da natureza dos procedimentos de auditoria; e
- Da necessidade de a auditoria ser conduzida num período razoável de tempo e a um custo razoável.

#### *Natureza do Relato Financeiro*

- A48. A preparação de demonstrações financeiras envolve julgamento do órgão de gestão na aplicação dos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável aos factos e circunstâncias da entidade. Além disso, muitos itens das demonstrações financeiras envolvem decisões ou avaliações subjetivas ou um determinado grau de incerteza, podendo existir uma variedade de interpretações ou julgamentos aceitáveis. Consequentemente, alguns itens das demonstrações financeiras estão sujeitos a um nível inerente de variabilidade que não pode ser eliminado pela aplicação de procedimentos de auditoria adicionais. Por exemplo, tal é muitas vezes o caso no que respeita a determinadas estimativas contabilísticas. Apesar de tudo, as ISA exigem que o auditor considere especificamente se as estimativas contabilísticas são razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável e respetivas divulgações e analise também os aspetos qualitativos das

<sup>21</sup> ISA 300, *Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*

práticas contabilísticas da entidade, incluindo indicadores de possíveis faltas de isenção nos julgamentos do órgão de gestão.<sup>22</sup>

#### Natureza dos Procedimentos de Auditoria

A49. A capacidade do auditor para obter prova de auditoria tem limitações práticas e legais. Por exemplo:

- É possível que o órgão de gestão ou outros não proporcionem, intencionalmente ou não, a informação completa relevante para a preparação das demonstrações financeiras ou que seja pedida pelo auditor. Consequentemente, o auditor não pode estar certo da plenitude da informação, mesmo que tenha executado procedimentos de auditoria para obter garantia de que foi obtida toda a informação relevante.
- A fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados concebidos para a esconder. Assim, os procedimentos de auditoria utilizados para recolher prova de auditoria podem ser ineficazes para detetar uma distorção intencional que envolva, por exemplo, conluio para falsificar documentação que faça com que o auditor creia que a prova de auditoria é válida quando não o é. O auditor não está treinado para ser um perito, nem se espera que o seja, na autenticação de documentos.
- Uma auditoria não é uma investigação oficial sobre alegados atos repressíveis. Consequentemente, o auditor não recebe poderes legais específicos, tal como o poder de busca, que poderiam ser necessários para tal investigação.

#### Oportunidade do Relato Financeiro e Equilíbrio entre Benefício e Custo

A50. A questão da dificuldade, do tempo ou do custo envolvido não é por si só uma base válida para o auditor omitir um procedimento de auditoria relativamente ao qual não existe alternativa ou para se dar por satisfeito com prova de auditoria que é menos do que persuasiva. O planeamento apropriado ajuda a garantir a disponibilidade de tempo e recursos suficientes para a condução da auditoria. Não obstante, a relevância da informação e, assim, o seu valor, tende a diminuir ao longo do tempo, existindo um equilíbrio que se procura entre a fiabilidade da informação e o seu custo. Isto é reconhecido em determinados referenciais de relato financeiro (ver, por exemplo, o *Referencial para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* do IASB). Assim, existe uma expectativa por parte dos utilizadores das demonstrações financeiras de que o auditor formará uma opinião sobre as demonstrações financeiras num período razoável de

---

<sup>22</sup> ISA 540 (Revista), *Auditar Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações*, e ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, parágrafo 12



tempo e a um custo razoável, reconhecendo que é impraticável tratar toda a informação que possa existir ou abordar todas as matérias exaustivamente no pressuposto de que a informação está errada ou é fraudulenta até prova em contrário.

A51. Conseqüentemente, é necessário que o auditor:

- Planeie a auditoria de forma que seja executada eficazmente;
- Oriente o seu esforço de auditoria para áreas em que os riscos de distorção material devido a erro ou fraude sejam mais elevados, havendo, portanto, um esforço menor para outras áreas; e
- Use testes e outros meios para examinar as populações quanto a distorções.

A52. À luz das abordagens descritas no parágrafo A51, as ISA contêm requisitos para o planejamento e execução da auditoria e exigem, nomeadamente, que o auditor:

- Tenha uma base para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e ao nível da asserção, executando procedimentos de avaliação do risco e atividades conexas;<sup>23</sup> e
- Use testes e outros meios para examinar populações de uma maneira que proporcione uma base razoável para o auditor extrair conclusões acerca da população.<sup>24</sup>

Outras Matérias que Afetam as Limitações Inerentes a uma Auditoria

A53. No caso de determinadas asserções ou de assuntos em causa, os efeitos potenciais das limitações inerentes à capacidade do auditor para detetar distorções materiais são particularmente significativas. Tais asserções ou assuntos incluem:

- Fraude, particularmente a fraude que envolve a gestão de topo ou conluio. Para mais informações, ver a ISA 240.
- Existência e plenitude de relacionamentos e de transações com partes relacionadas. Para mais informações, ver a ISA 550<sup>25</sup>.
- Incumprimento de leis e regulamentos. Para mais informações, ver a ISA 250 (Revista)<sup>26</sup>.

<sup>23</sup> ISA 315 (Revista), parágrafos 5 a 10

<sup>24</sup> ISA 330; ISA 500; ISA 520, *Procedimentos Analíticos*; ISA 530, *Amostragem de Auditoria*

<sup>25</sup> ISA 550, *Partes Relacionadas*

<sup>26</sup> ISA 250 (Revista), *Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*

- Acontecimentos ou condições futuros que ameacem a continuidade de uma entidade. Para mais informações, ver a ISA 570 (Revista)<sup>27</sup>.

As ISA relevantes identificam procedimentos de auditoria específicos para ajudar a mitigar o efeito das limitações inerentes.

- A54. Dadas as limitações inerentes de uma auditoria, existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais das demonstrações financeiras possam não ser detetadas, mesmo que a auditoria seja devidamente planeada e executada de acordo com as ISA. Consequentemente, a descoberta subsequente de uma distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude ou erro não indicia, por si só, uma falha na condução de uma auditoria de acordo com as ISA. Porém, as limitações inerentes a uma auditoria não são justificção para o auditor se dar por satisfeito com prova de auditoria que não seja persuasiva. A decisão sobre se o auditor executou uma auditoria de acordo com as ISA é determinada pelos procedimentos de auditoria executados nas circunstâncias, pela suficiência e apropriação da prova de auditoria obtida em consequência dos mesmos e pela adequação do relatório do auditor baseado na avaliação dessa prova à luz dos objetivos gerais do auditor.

### **Condução de uma Auditoria de Acordo com as ISA**

*Natureza das ISA* (Ref: Parágrafo 18)

- A55. As ISA, tomadas em conjunto, proporcionam normas para o trabalho do auditor na consecução dos seus objetivos gerais. As ISA abordam as responsabilidades gerais do auditor, bem como as considerações adicionais do auditor relevantes para a aplicação dessas responsabilidades a assuntos específicos.
- A56. O âmbito, data de entrada em vigor e qualquer limitação específica da aplicabilidade de uma determinada ISA são claramente especificados na mesma. Salvo disposição em contrário no próprio texto de uma ISA, permite-se que o auditor a aplique antes da data de entrada em vigor nela especificada.
- A57. Ao executar uma auditoria, pode ser exigido ao auditor que cumpra requisitos legais ou regulamentares adicionais aos das ISA. As ISA não se sobrepõem às leis e regulamentos que regem uma auditoria de demonstrações financeiras. Se essas leis e regulamentos diferirem das ISA, uma auditoria conduzida apenas de acordo com as leis ou regulamentos não cumprirá automaticamente as ISA.
- A58. O auditor pode também conduzir a auditoria não só de acordo com as ISA mas também com as normas de auditoria de uma jurisdição ou país específicos. Nestes casos, além de cumprir com cada uma das ISA relevantes

---

<sup>27</sup> ISA 570 (Revista), *Continuidade*

para a auditoria, pode ser necessário que o auditor execute procedimentos de auditoria adicionais a fim de cumprir com as normas relevantes dessa jurisdição ou desse país.

### Considerações Específicas para Auditorias no Setor Público

A59. As ISA são relevantes para trabalhos do setor público. As responsabilidades do auditor do setor público podem, porém, ser afetadas pelo mandato de auditoria ou por obrigações das entidades do setor público decorrentes de lei, regulamento ou de outra autoridade (tal como diretivas ministeriais, requisitos da política governamental ou resoluções da legislatura), que podem abranger um âmbito mais vasto do que uma auditoria de demonstrações financeiras de acordo com as ISA. Estas responsabilidades adicionais não são abordadas nas ISA. Poderão ser abordadas nas tomadas de posição da International Organization of Supreme Audit Institutions ou de organismos emissores de normas nacionais, ou em orientações desenvolvidas por agências governamentais de auditoria.

### Conteúdo das ISA (Ref: Parágrafo 19)

A60. Além dos objetivos e requisitos (os requisitos são expressos nas ISA usando o termo “deve”), uma ISA contém orientações, sob a forma de material de aplicação e outro material explicativo. Pode também conter material introdutório, que dá o contexto relevante para a compreensão apropriada da ISA, e definições. Por isso, todo o texto da ISA é relevante para a compreensão dos objetivos nela expostos e para a devida aplicação dos seus requisitos.

A61. Quando necessário, o material de aplicação e outro material explicativo proporciona explicações adicionais sobre os requisitos de uma ISA e dá orientação para a sua aplicação. Em particular, pode:

- Explicar mais precisamente o que um requisito significa ou o que se destina a cobrir.
- Incluir exemplos de procedimentos que possam ser apropriados nas circunstâncias.

Embora tal orientação não imponha por si um requisito, é relevante para a apropriada aplicação dos requisitos de uma ISA. O material de aplicação e outro material explicativo pode também proporcionar informação de base sobre as matérias tratadas numa ISA.

A62. Os apêndices fazem parte do material de aplicação e outro material explicativo. A finalidade e o uso pretendido de um apêndice são explicados no corpo da respetiva ISA ou no título e introdução do próprio apêndice.

A63. O material introdutório pode incluir, conforme necessário, explicações sobre:

- A finalidade e âmbito da ISA, incluindo a forma como se relaciona com outras ISA.
  - A matéria subjacente da ISA.
  - As responsabilidades respetivas do auditor e de outros em relação à matéria subjacente da ISA.
  - O contexto em que a ISA é definida.
- A64. Uma ISA pode incluir, numa secção separada com o título “Definições”, uma descrição dos significados atribuídos a determinados termos para efeito das ISA. Estas definições são dadas para ajudar a aplicar e interpretar consistentemente as ISA e não pretendem sobrepor-se a definições que possam ser estabelecidas para outra finalidade, quer na lei, quer em regulamentação quer de qualquer outra forma. Salvo indicação em contrário, esses termos terão o mesmo significado em todas as ISA. O Glossário relativo às Normas Internacionais emitidas pelo International Auditing and Assurance Standards Board no *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados* publicado pela IFAC contém uma lista completa de termos definidos nas ISA. Também inclui descrições de outros termos previstos nas ISA, para ajudar a uma interpretação e tradução comuns e consistente.
- A65. Sempre que apropriado, o material de aplicação e outro material explicativo de uma ISA incluem considerações adicionais específicas às auditorias de pequenas entidades e de entidades do setor público. Estas considerações adicionais ajudam a aplicar os requisitos da ISA na auditoria de tais entidades. Porém, não limitam ou reduzem a responsabilidade do auditor quanto à aplicação e cumprimento dos requisitos das ISA.

#### Considerações Específicas para Pequenas Entidades

- A66. Para a especificação das considerações adicionais para auditorias de pequenas entidades, “pequena entidade” refere-se a uma entidade que possui tipicamente, entre outras, as seguintes características qualitativas:
- (a) Concentração da propriedade e gestão num pequeno número de indivíduos (muitas vezes um único indivíduo – quer seja uma pessoa singular quer seja uma outra empresa que detém a entidade, desde que o detentor tenha as características qualitativas relevantes); e
  - (b) Uma ou mais das seguintes:
    - (i) Transações lineares ou pouco complexas;
    - (ii) Escrituração simples;
    - (iii) Poucas linhas de negócio e poucos produtos dentro das linhas de negócio;

- (iv) Poucos controlos internos;
- (v) Poucos níveis de gestão com responsabilidade por uma vasta gama de controlos; ou
- (vi) Pouco pessoal, com muitos dos empregados a deterem um vasto conjunto de responsabilidades.

Estas características qualitativas não são exaustivas nem exclusivas das pequenas entidades, e estas entidades não apresentam necessariamente todas as características indicadas.

- A67. As considerações específicas para pequenas entidades incluídas nas ISA foram desenvolvidas tendo em mente principalmente as entidades não admitidas à cotação. Porém, algumas dessas considerações podem ser úteis nas auditorias de pequenas entidades admitidas à cotação.
- A68. As ISA referem-se ao proprietário de uma pequena entidade que esteja envolvido no seu órgão de gestão numa base diária como o “sócio-gerente”.

*Objetivos Expostos nas ISA Individuais (Ref: Parágrafo 21)*

- A69. Cada ISA contém um ou mais objetivos que proporcionam uma ligação entre os requisitos e os objetivos gerais do auditor. Os objetivos de uma ISA individual servem para focar o auditor no desfecho desejado da ISA, embora sendo suficientemente específicos para ajudar o auditor a:
- Compreender o que precisa de ser realizado e, quando necessário, os meios apropriados para o fazer; e
  - Decidir sobre se algo mais deve ser feito para atingir esses objetivos nas circunstâncias particulares da auditoria.
- A70. Os objetivos devem ser entendidos no contexto dos objetivos gerais do auditor, expostos no parágrafo 11 desta ISA. Tal como em relação aos objetivos gerais do auditor, a capacidade de atingir um determinado objetivo está igualmente sujeita às limitações inerentes a uma auditoria.
- A71. Ao usar os objetivos, exige-se que o auditor tenha em atenção os interrelacionamentos entre as ISA. Isto porque, conforme indicado no parágrafo A55, as ISA tratam nalguns casos de responsabilidades gerais e noutros casos da aplicação dessas responsabilidades a tópicos específicos. Por exemplo, esta ISA exige que o auditor adote uma atitude de ceticismo profissional; isto é necessário em todos os aspetos de planeamento e execução de uma auditoria, mas não é repetido como um requisito de cada ISA. A um nível mais pormenorizado, a ISA 315 (Revista) e a ISA 330 contêm, nomeadamente, objetivos e requisitos que tratam as responsabilidades do auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção material e na conceção e execução de procedimentos de auditoria adicionais para responder a esses riscos avaliados, respetivamente; estes objetivos e requisitos aplicam-

se no decurso de toda a auditoria. Uma ISA que trate de aspetos específicos da auditoria (por exemplo, a ISA 540 (Revista)) pode ser mais descritiva na forma como os objetivos e requisitos de ISA como por exemplo a ISA 315 (Revista) e a ISA 330 devem ser aplicados em relação ao seu tema, mas não repete esses objetivos. Assim, ao atingir o objetivo exposto na ISA 540 (Revista), o auditor tem em atenção os objetivos e requisitos de outras ISA relevantes.

#### Uso de Objetivos para Determinar a Necessidade de Procedimentos Adicionais de Auditoria (Ref: Parágrafo 21(a))

- A72. Os requisitos das ISA são concebidos para permitir ao auditor atingir os objetivos especificados nas ISA e, por conseguinte, os objetivos gerais do auditor. Espera-se por isso que a aplicação apropriada dos requisitos das ISA pelo auditor proporcione uma base suficiente para a consecução daqueles objetivos. Porém, dado que as circunstâncias dos trabalhos de auditoria variam significativamente e que nem todas essas circunstâncias podem ser antecipadas nas ISA, o auditor é responsável por determinar os procedimentos de auditoria necessários para cumprir os requisitos das ISA e atingir os objetivos. Nas circunstâncias de um trabalho, podem existir matérias particulares que exijam que o auditor execute procedimentos de auditoria para além dos exigidos pelas ISA para satisfazer os objetivos nelas especificados.

#### Uso de Objetivos para Avaliar Se Foi Obtida Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada (Ref: Parágrafo 21(b))

- A73. Exige-se que o auditor use os objetivos para avaliar se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada no contexto dos objetivos gerais do auditor. Se, em consequência dessa avaliação, o auditor concluir que a prova de auditoria não é suficiente e apropriada, pode seguir uma ou mais das abordagens seguintes para cumprir o requisito do parágrafo 21(b):
- Avaliar se foi ou se irá ser obtida prova de auditoria relevante adicional em resultado do cumprimento de outras ISA;
  - Complementar o trabalho executado na aplicação de um ou mais requisitos; ou
  - Executar outros procedimentos que o auditor julgue necessários nas circunstâncias.

Quando for de prever que nada do atrás referido seja praticável ou possível nas circunstâncias, o auditor não será capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada, sendo-lhe exigido pelas ISA que determine o efeito dessa situação no relatório do auditor ou na capacidade do auditor concluir o trabalho.

### *Cumprimento dos Requisitos Relevantes*

#### Requisitos Relevantes (Ref: Parágrafo 22)

- A74. Em alguns casos, uma ISA (e, portanto, todos os seus requisitos) pode não ser relevante nas circunstâncias. Por exemplo, se uma entidade não tem uma função de auditoria interna, nada na ISA 610 (Revista)<sup>28</sup> é relevante.
- A75. Numa ISA relevante, podem existir requisitos condicionais. Esses requisitos serão relevantes quando as circunstâncias previstas nos requisitos se aplicarem e a condição se verificar. Em termos gerais, o condicionalismo de um requisito pode ser explícito ou implícito. Por exemplo:
- O requisito para modificar a opinião do auditor se existir uma limitação do âmbito da auditoria<sup>29</sup> representa um requisito condicional explícito.
  - O requisito de comunicar deficiências significativas no controlo interno identificadas durante a auditoria aos encarregados da governação,<sup>30</sup> que depende da existência de tais deficiências significativas identificadas; e o requisito de obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante à apresentação e divulgação de informação por segmentos de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável,<sup>31</sup> que depende desse referencial de relato exigir ou permitir tal divulgação, representam requisitos condicionais implícitos.

Em alguns casos, um requisito pode ser expresso como sendo condicional face à lei ou regulamento aplicável. Por exemplo, pode ser pedido ao auditor que renuncie ao trabalho de auditoria, *quando a renúncia é possível segundo lei ou regulamento aplicável*, ou pode ser pedido ao auditor que faça algo, *salvo se proibido por lei ou regulamento*. Dependendo das circunstâncias, a permissão ou proibição legal ou regulamentar podem ser explícitas ou implícitas.

#### Não Aplicação de um Requisito (Ref: Parágrafo 23)

- A76. A ISA 230 estabelece os requisitos de documentação nas circunstâncias excecionais em que o auditor não aplica um requisito relevante.<sup>32</sup> As ISA não exigem o cumprimento de um requisito que não seja relevante nas circunstâncias da auditoria.

<sup>28</sup> ISA 610 (Revista), *Usar o Trabalho de Auditores Internos*, parágrafo 2

<sup>29</sup> ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*, parágrafo 13

<sup>30</sup> ISA 265, *Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e ao Órgão de Gestão*, parágrafo 9

<sup>31</sup> ISA 501, *Prova de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Seleccionados*, parágrafo 13

<sup>32</sup> ISA 230, parágrafo 12

*Não Consecução de um Objetivo* (Ref: Parágrafo 24)

- A77. Se um objetivo foi ou não atingido é uma questão de julgamento profissional do auditor. Esse julgamento tem em conta os resultados dos procedimentos de auditoria executados para cumprir os requisitos das ISA e a avaliação do auditor sobre se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada e sobre necessidades adicionais a satisfazer nas circunstâncias particulares da auditoria para atingir os objetivos expostos nas ISA. Consequentemente, as circunstâncias que podem dar origem à não consecução de um objetivo incluem as que:
- Impedem o auditor de cumprir os requisitos relevantes de uma ISA.
  - Resultam em que não seja praticável ou possível para o auditor levar a efeito os procedimentos de auditoria adicionais ou obter mais prova de auditoria, como tenha determinado que seria necessário fazendo uso dos objetivos de acordo com o parágrafo 21, por exemplo devido a uma limitação na prova de auditoria disponível.
- A78. Uma documentação de auditoria que satisfaz os requisitos da ISA 230 e os requisitos específicos de documentação de outras ISA relevantes proporciona prova da base de um auditor para concluir acerca da consecução dos seus objetivos gerais. Embora não seja necessário que um auditor documente separadamente (por exemplo numa lista de verificação) que objetivos individuais foram atingidos, a documentação da não consecução de um objetivo ajudará o auditor a avaliar se tal falha fez com que não fossem atingidos os objetivos gerais.



**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 210**  
**ACORDAR OS TERMOS DE TRABALHOS DE AUDITORIA**

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

**ÍNDICE**

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1
Data de Eficácia .....	2
<b>Objetivo</b> .....	3
<b>Definições</b> .....	4–5
<b>Requisitos</b>	
Pré-condições para uma Auditoria .....	6–8
Acordo dos Termos do Trabalho de Auditoria .....	9–12
Auditorias Recorrentes .....	13
Aceitação de uma Alteração nos Termos do Trabalho de Auditoria .....	14–17
Considerações Adicionais na Aceitação do Trabalho .....	18–21
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Âmbito desta ISA .....	A1
Pré-condições para uma Auditoria .....	A2–A21
Acordo dos Termos do Trabalho de Auditoria .....	A22–A29
Auditorias Recorrentes .....	A30
Aceitação de uma Alteração nos Termos do Trabalho de Auditoria .....	A31–A35
Considerações Adicionais na Aceitação do Trabalho .....	A36–A39
Apêndice 1: Exemplo de uma Carta de Compromisso de Auditoria	
Apêndice 2: Determinar a Aceitabilidade de Referenciais com	
Finalidade Geral	

---

*A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 210, Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria, 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 as responsabilidades do auditor quando acorda os termos do trabalho de auditoria com o órgão de gestão e, quando apropriado, com os encarregados da governação. Isto inclui a verificação de que estão presentes determinadas pré-condições para uma auditoria, cuja responsabilidade é do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação. A ISA 220<sup>1</sup> aborda os aspetos da aceitação do trabalho controlados pelo auditor. (Ref: Parágrafo A1)

### 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 o de aceitar ou continuar um trabalho de auditoria apenas quando tenha sido acordada a base em que este deve ser executado, através da:
  - (a) Verificação de que estão presentes as pré-condições para uma auditoria; e
  - (b) Confirmação de que há um entendimento comum sobre os termos do trabalho de auditoria entre o auditor e o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação.

### Definições

4. Para efeito das ISA, é aplicável a seguinte definição:  
Pré-condições para uma auditoria - A utilização pelo órgão de gestão de um referencial de relato financeiro aceitável na preparação das demonstrações financeiras e o acordo do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação quanto à premissa<sup>2</sup> em que assenta a condução de uma auditoria.
5. Para efeitos desta ISA, as referências a “órgão de gestão” devem ser lidas doravante como “órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação”.

<sup>1</sup> ISA 220, *Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*

<sup>2</sup> ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo 13

## Requisitos

### Pré-condições para uma Auditoria

6. A fim de determinar se estão presentes as pré-condições para uma auditoria, o auditor deverá:
  - (a) Determinar se o referencial de relato financeiro a aplicar na preparação das demonstrações financeiras é aceitável; e (Ref: Parágrafos A2 a A10)
  - (b) Obter a confirmação do órgão de gestão de que este reconhece e entende a sua responsabilidade: (Ref: Parágrafos A11 a A14, A21)
    - (i) Pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável incluindo, quando relevante, a sua apresentação apropriada; (Ref: Parágrafo A15)
    - (ii) Pelo controlo interno que o órgão de gestão determine ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material, quer devido a fraude quer a erro; e (Ref: Parágrafos A16 a A19)
    - (iii) Por proporcionar ao auditor:
      - a. Acesso a toda a informação de que o órgão de gestão tenha conhecimento e que seja relevante para a preparação de demonstrações financeiras, como registos, documentação e outras matérias;
      - b. Informação adicional que o auditor possa pedir ao órgão de gestão para efeitos da auditoria; e
      - c. Acesso sem restrições às pessoas da entidade das quais o auditor determina que é necessário obter prova de auditoria.

### *Limitação no Âmbito Anterior à Aceitação do Trabalho de Auditoria*

7. Se o órgão de gestão ou os encarregados da governação impuserem uma limitação no âmbito do trabalho do auditor no quadro dos termos do trabalho de auditoria proposto que seja tal que o auditor considera que resultará numa escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, o auditor não deve aceitar tal trabalho limitado como um trabalho de auditoria, salvo se isso lhe for exigido por lei ou regulamento.

### *Outros Fatores que Afetam a Aceitação do Trabalho de Auditoria*

8. Se as pré-condições para uma auditoria não estiverem verificadas, o auditor deve debater essa questão com o órgão de gestão. Salvo se exigido por lei ou regulamento o auditor não deve aceitar o trabalho proposto.

- (a) Se tiver verificado que o referencial de relato financeiro a ser aplicado na preparação das demonstrações financeiras é inaceitável, exceto conforme disposto no parágrafo 19; ou
- (b) Se não tiver sido obtido a confirmação referida no parágrafo 6(b).

### **Acordo dos Termos do Trabalho de Auditoria**

9. O auditor deve acordar os termos do trabalho de auditoria com o órgão de gestão ou os encarregados da governação, conforme apropriado. (Ref: Parágrafo A22)
10. Sem prejuízo do parágrafo 11, os termos acordados do trabalho de auditoria devem ser registados numa carta de compromisso de auditoria ou outra forma apropriada de acordo escrito e devem incluir: (Ref: Parágrafos A23 a A27)
  - (a) O objetivo e o âmbito da auditoria das demonstrações financeiras;
  - (b) As responsabilidades do auditor;
  - (c) As responsabilidades do órgão de gestão;
  - (d) A identificação do referencial de relato financeiro aplicável na preparação das demonstrações financeiras;
  - (e) Uma referência à forma e conteúdo esperados de qualquer relatório a ser emitido pelo auditor; e (Ref: Parágrafo A24)
  - (f) Uma declaração de que podem existir circunstâncias em que um relatório pode diferir da forma e conteúdo esperados.
11. Se a lei ou regulamento estabelecer com suficiente detalhe os termos do trabalho de auditoria referidos no parágrafo 10, o auditor não precisa de os registar num acordo escrito, exceto quanto ao facto de que se aplica tal lei ou regulamento e que o órgão de gestão reconhece e compreende as suas responsabilidades conforme estabelecido no parágrafo 6(b). (Ref: Parágrafos A23, A28 eA29)
12. Se a lei ou regulamento estabelecerem responsabilidades do órgão de gestão semelhantes às descritas no parágrafo 6(b), o auditor pode determinar que a lei ou regulamento incluem responsabilidades que, no seu julgamento, tem efeitos equivalentes às estabelecidas naquele parágrafo. Para as responsabilidades que são equivalentes, o auditor pode usar a redação da lei ou do regulamento para as descrever no acordo escrito. Para as responsabilidades que não estão prescritas por lei ou regulamento de forma que o seu efeito seja equivalente, o acordo escrito deve usar a descrição do parágrafo 6(b). (Ref: Parágrafo A28)

### **Auditorias Recorrentes**

13. Em auditorias recorrentes, o auditor deve avaliar se as circunstâncias exigem que os termos do trabalho de auditoria sejam revistos e se existe a necessidade de relembrar à entidade os termos existentes do trabalho de auditoria. (Ref: Parágrafo A30)

### **Aceitação de uma Alteração nos Termos do Trabalho de Auditoria**

14. O auditor não deve acordar uma alteração nos termos do trabalho de auditoria quando não houver justificação razoável para o fazer. (Ref: Parágrafos A31 a A33)
15. Se, antes de concluir o trabalho de auditoria, for pedido ao auditor para alterar o trabalho de auditoria para um outro trabalho de auditoria que transmita um nível mais baixo de segurança, o auditor deve determinar se existe uma justificação razoável para o fazer. (Ref: Parágrafos A34 e A35)
16. Se os termos do trabalho de auditoria forem alterados, o auditor e o órgão de gestão devem acordar e registar os novos termos do trabalho numa carta de compromisso ou outra forma apropriada de acordo escrito.
17. Se o auditor não for capaz de acordar a alteração dos termos do trabalho de auditoria e não lhe for permitido pelo órgão de gestão continuar o trabalho de auditoria original, o auditor deve:
  - (a) Renunciar ao trabalho de auditoria, quando possível por lei ou regulamento aplicável; e
  - (b) Determinar se existe qualquer obrigação, contratual ou outra, de relatar as circunstâncias a outros, tais como os encarregados da governação, proprietários ou reguladores.

### **Considerações Adicionais na Aceitação do Trabalho**

#### *Normas de Relato Financeiro Complementadas por Lei ou Regulamento*

18. Se as normas de relato financeiro estabelecidas por uma organização emissora de normas autorizada ou reconhecida forem complementadas por lei ou regulamento, o auditor deve determinar se existem quaisquer conflitos entre as normas de relato financeiro e os requisitos adicionais. Se existirem tais conflitos, o auditor deve discutir com o órgão de gestão a natureza dos requisitos adicionais, e deve chegar a acordo sobre se:
  - (a) Os requisitos adicionais podem ser satisfeitos mediante divulgações adicionais nas demonstrações financeiras; ou
  - (b) A descrição do referencial de relato financeiro aplicável nas demonstrações financeiras pode ser alterada em conformidade.

Se não for possível qualquer das ações acima, o auditor deve determinar se será necessário modificar a sua opinião de acordo com a ISA 705.<sup>3</sup> (Ref: Parágrafo A36)

*Referencial de Relato Financeiro Estabelecido por Lei ou Regulamento – Outras Matérias que Afetam a Aceitação*

19. Se o auditor tiver determinado que o referencial de relato financeiro estabelecido por lei ou regulamento seria inaceitável exceto porque foi estabelecido por lei ou regulamento, só deve aceitar o trabalho de auditoria se estiverem reunidas as seguintes condições: (Ref: Parágrafo A37)
  - (a) O órgão de gestão concorda em prestar nas demonstrações financeiras as divulgações adicionais necessárias para evitar que as demonstrações financeiras sejam suscetíveis de induzir em erro; e
  - (b) É reconhecido nos termos do trabalho de auditoria que:
    - (i) O relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras incorporará um parágrafo de Ênfase chamando a atenção dos utilizadores para as divulgações adicionais, de acordo com a ISA 706 (Revista);<sup>4</sup> e
    - (ii) Salvo quando a lei ou regulamento exija ao auditor que expresse a sua opinião sobre as demonstrações financeiras usando as frases “apresentam, de forma apropriada, em todos os aspetos materiais” ou “dão uma imagem verdadeira e apropriada” de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras não incluirá tais expressões.
  
20. Se as condições indicadas no parágrafo 19 não se verificarem e se a lei ou regulamento exigir que o auditor realize o trabalho de auditoria, o auditor deve:
  - (a) Avaliar o efeito da natureza enganadora das demonstrações financeiras no seu relatório; e
  - (b) Incluir referência apropriada a esta matéria nos termos do trabalho de auditoria.

*Relatório do Auditor Estabelecido por Lei ou Regulamento*

21. Em alguns casos, a lei ou regulamento da jurisdição relevante estabelece um formato e uma redação do relatório do auditor numa forma ou em

<sup>3</sup> ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião do Relatório do Auditor Independente*

<sup>4</sup> ISA 706 (Revista), *Parágrafos de Ênfase e Outros Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente*

termos que são significativamente diferentes dos requisitos das ISA. Nestas circunstâncias, o auditor deve avaliar:

- (a) Se os utilizadores podem confundir a segurança obtida com a auditoria das demonstrações financeiras e, em caso afirmativo;
- (b) Se a inclusão de explicações adicionais no relatório do auditor poderá mitigar possíveis equívocos.<sup>5</sup>

Se o auditor concluir que explicações adicionais no seu relatório não permitem mitigar possíveis equívocos, não deve aceitar o trabalho de auditoria, salvo se isso lhe for exigido por lei ou regulamento. Uma auditoria conduzida de acordo com tal lei ou regulamento não cumpre as ISA. Consequentemente, o auditor não deve incluir qualquer referência no seu relatório que indique que a auditoria foi conduzida de acordo com as ISA.<sup>6</sup> (Ref: Parágrafos A38 e A39)

\*\*\*

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Âmbito desta ISA (Ref: Parágrafo 1)

- A1. Os trabalhos de garantia de fiabilidade, que incluem trabalhos de auditoria, só podem ser aceites quando o profissional considerar que serão satisfeitos requisitos éticos relevantes, tais como a independência e a competência profissional, e quando o trabalho tem determinadas características.<sup>7</sup> As responsabilidades do auditor em termos de requisitos éticos, no contexto da aceitação de um trabalho de auditoria e na medida em que estejam dentro do controlo do auditor, são tratados na ISA 220.<sup>8</sup> Esta ISA aborda as matérias (ou pré-condições) que estão dentro do controlo da entidade e sobre as quais é necessário que o auditor e o órgão de gestão da entidade cheguem a acordo.

### Pré-Condições para uma Auditoria

#### *O Referencial de Relato Financeiro* (Ref: Parágrafo 6(a))

- A2. Uma das condições para a aceitação de um trabalho de garantia de fiabilidade é a de que os critérios referidos na definição de um trabalho de garantia de fiabilidade sejam adequados e estejam disponíveis para os utilizadores.<sup>9</sup> Os

---

<sup>5</sup> ISA 706 (Revista)

<sup>6</sup> Ver também ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, parágrafo 43.

<sup>7</sup> *Referencial Internacional para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade*, parágrafo 17

<sup>8</sup> ISA 220, parágrafos 9 a 11

<sup>9</sup> *Referencial Internacional para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade*, parágrafo 17(b)(ii)



critérios são os indicadores de referência usados para avaliar ou mensurar o assunto em apreciação incluindo, quando relevantes, indicadores de referência de apresentação e divulgação. Critérios adequados permitem a avaliação ou mensuração razoavelmente consistente de um assunto em apreciação no contexto do julgamento profissional. Para efeito das ISA, o referencial de relato financeiro aplicável proporciona os critérios que o auditor utiliza para auditar as demonstrações financeiras, incluindo, quando relevante, a sua apresentação apropriada.

- A3. Sem um referencial de relato financeiro aceitável, o órgão de gestão não tem uma base apropriada para preparar as demonstrações financeiras e o auditor não tem critérios adequados para as auditar. Em muitos casos, o auditor pode presumir que o referencial de relato financeiro aplicável é aceitável, conforme descrito nos parágrafos A8 e A9.

#### Determinar a Aceitabilidade do Referencial de Relato Financeiro

- A4. Os fatores relevantes para a determinação pelo auditor da aceitabilidade do referencial de relato financeiro a aplicar na preparação das demonstrações financeiras incluem:
- A natureza da entidade (por exemplo, se se tratar de uma empresa comercial, uma entidade do setor público ou de uma organização não lucrativa);
  - A finalidade das demonstrações financeiras (por exemplo, se são preparadas para satisfazer as necessidades comuns de informação financeira de um conjunto alargado de utilizadores ou as necessidades de informação financeira de utilizadores específicos);
  - A natureza das demonstrações financeiras (por exemplo, se se tratar de um conjunto completo de demonstrações financeiras ou de uma única demonstração financeira); e
  - Se a lei ou regulamento estabelecem o referencial de relato financeiro aplicável.
- A5. Muitos utilizadores de demonstrações financeiras não estão em posição de pedir demonstrações financeiras que satisfaçam as suas necessidades específicas de informação. Embora nem todas as necessidades de informação de utilizadores específicos possam ser satisfeitas, há necessidades de informação financeira comuns a um conjunto alargado de utilizadores. As demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de relato financeiro concebido para satisfazer as necessidades comuns de informação de um conjunto alargado de utilizadores são designadas demonstrações financeiras com finalidade geral.

- A6. Em alguns casos, as demonstrações financeiras serão preparadas de acordo com um referencial de relato financeiro concebido para satisfazer as necessidades de informação financeira de utilizadores específicos. Tais demonstrações financeiras são designadas demonstrações financeiras com finalidade especial. As necessidades de informação financeira dos destinatários determinarão o referencial de relato financeiro aplicável nessas circunstâncias. A ISA 800 (Revista) analisa a aceitabilidade de referenciais de relato financeiro concebidos para satisfazer as necessidades de utilizadores específicos.<sup>10</sup>
- A7. Após o trabalho de auditoria ter sido aceite, podem ser encontradas deficiências no referencial de relato financeiro aplicável que indicam que o mesmo não é aceitável. Quando o uso desse referencial for determinado por lei ou regulamento, aplicam-se os requisitos dos parágrafos 19 e 20. Quando o uso desse referencial não é determinado por lei ou regulamento, o órgão de gestão pode decidir adotar um outro referencial que seja aceitável. Quando o órgão de gestão o fizer, como exigido pelo parágrafo 16, são acordados novos termos do trabalho de auditoria para refletir a alteração no referencial, dado que os termos anteriormente acordados deixaram de ser adequados.

#### Referenciais com Finalidade Geral

- A8. Presentemente, não existe uma base objetiva e indiscutível globalmente reconhecida para julgar a aceitabilidade de referenciais com finalidade geral. Na falta de tal base, as normas de relato financeiro estabelecidas por organizações autorizadas ou reconhecidas para promulgar normas aplicáveis em determinados tipos de entidades presumem-se aceitáveis para as demonstrações financeiras com finalidade geral preparadas por tais entidades, desde que essas organizações tenham um processo estabelecido e transparente que envolva deliberação e consideração dos pontos de vista de um conjunto alargado de interessados. Como exemplos de tais normas de relato financeiro incluem-se:
- As Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) promulgadas pelo International Accounting Standards Board;
  - As Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) promulgadas pelo International Public Sector Accounting Standards Board; e
  - Os princípios contabilísticos promulgados por uma organização emissora de normas autorizada ou reconhecida numa dada jurisdição, desde que a organização tenha um processo estabelecido e transparente que envolva

---

<sup>10</sup> ISA 800 (Revista), *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais com Finalidade Especial*, parágrafo 8

deliberação e consideração dos pontos de vista de um conjunto alargado de interessados.

Estas normas de relato financeiro são muitas vezes identificadas como o referencial de relato financeiro aplicável no quadro da lei ou regulamento que regem a preparação de demonstrações financeiras com finalidade geral.

#### Referenciais de relato financeiro estabelecidos por lei ou regulamento

- A9. De acordo com o parágrafo 6(a), exige-se que o auditor determine se é aceitável o referencial de relato financeiro a ser aplicado na preparação das demonstrações financeiras. Em algumas jurisdições, a lei ou regulamento podem estabelecer o referencial de relato financeiro a ser usado na preparação das demonstrações financeiras com finalidade geral para determinados tipos de entidades. Na falta de indicação em contrário, presume-se que tal referencial de relato financeiro é aceitável para demonstrações financeiras com finalidade geral preparadas por tais entidades. No caso de o referencial não ser considerado aceitável, aplicam-se os parágrafos 19 e 20.

#### Jurisdições que não têm organizações emissoras de normas ou referenciais de relato financeiro estabelecidos

- A10. Quando uma entidade está registada ou a operar numa jurisdição que não tem uma organização emissora de normas autorizada ou reconhecida, ou quando o uso do referencial de relato financeiro não está estabelecido por lei ou regulamento, o órgão de gestão identifica um referencial de relato financeiro a aplicar na preparação das demonstrações financeiras. O Apêndice 2 contém orientação para a determinação da aceitabilidade dos referenciais de relato financeiro em tais circunstâncias.

#### *Acordo quanto às Responsabilidades do Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo 6(b))*

- A11. Uma auditoria de acordo com as ISA é conduzida na premissa de que o órgão de gestão reconhece e compreende que tem as responsabilidades estabelecidas no parágrafo 6(b).<sup>11</sup> Em algumas jurisdições, tais responsabilidades podem estar especificadas na lei ou regulamento. Noutras, existirá pouca ou nenhuma definição legal ou regulamentar de tais responsabilidades. As ISA não se sobrepõem às leis ou regulamentos em tais matérias. Porém, o conceito de uma auditoria independente exige que o papel do auditor não envolva o assumir da responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras ou pelo controlo interno da entidade relacionado com essa preparação e que o auditor tenha uma expectativa razoável de obter a informação necessária para a auditoria (incluindo informação para além dos registos contabilísticos

<sup>11</sup> ISA 200, parágrafo A4

gerais e auxiliares), na medida em que o órgão de gestão seja capaz de a fornecer ou de a obter. Consequentemente, a premissa é fundamental para a condução de uma auditoria independente. Para evitar equívocos, chega-se a acordo com o órgão de gestão de que reconhece e entende que tem tais responsabilidades como parte do acordo e registo dos termos do trabalho de auditoria constantes dos parágrafos 9 a 12.

- A12. A maneira como as responsabilidades pelo relato financeiro estão divididas entre o órgão de gestão e os encarregados da governação varia de acordo com os recursos e a estrutura da entidade e com qualquer lei ou regulamento relevantes, bem como com as funções respetivas do órgão de gestão e dos encarregados da governação dentro da entidade. Na maioria dos casos, o órgão de gestão é responsável pela execução, enquanto que os encarregados da governação têm a supervisão da gestão. Nalguns casos, os encarregados da governação terão, ou assumirão, a responsabilidade pela aprovação das demonstrações financeiras ou pela monitorização do controlo interno da entidade relacionado com o relato financeiro. Em grandes entidades ou em entidades cotadas um subgrupo dos encarregados da governação, tal como uma comissão de auditoria, pode ser encarregado de determinadas responsabilidades de supervisão.
- A13. A ISA 580 exige que o auditor solicite ao órgão de gestão que declare por escrito de que deu cumprimento a determinadas responsabilidades próprias.<sup>12</sup> Pode por isso ser apropriado dar conhecimento ao órgão de gestão que se espera a receção de tais declarações escritas, juntamente com as declarações escritas exigidas por outras ISA e, quando necessário, com declarações escritas que suportem outras provas de auditoria relevantes para as demonstrações financeiras ou para uma ou mais asserções específicas das demonstrações financeiras.
- A14. Quando o órgão de gestão não reconhece as suas responsabilidades, ou não aceita prestar as declarações escritas, o auditor não poderá obter prova de auditoria suficiente e apropriada.<sup>13</sup> Em tais circunstâncias, não seria apropriado que o auditor aceitasse o trabalho de auditoria, salvo se a lei ou regulamento exigirem que o faça. Nos casos em que isso aconteça, o auditor poderá ter de explicar ao órgão de gestão a importância dessas matérias e as implicações para o seu relatório.

#### Preparação das Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 6(b)(i))

- A15. A maior parte dos referenciais de relato financeiro incluem requisitos relativos à apresentação das demonstrações financeiras; nesses casos, a *preparação* das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de

---

<sup>12</sup> ISA 580, *Declarações Escritas*, parágrafos 10–11

<sup>13</sup> ISA 580, parágrafo A26

relato financeiro inclui a respetiva *apresentação*. No caso de um referencial de apresentação apropriada, a importância de um objetivo de relato que garanta uma apresentação apropriada é tal que a premissa acordada com o órgão de gestão inclui uma referência específica à apresentação apropriada, ou à responsabilidade de assegurar que as demonstrações financeiras “dão uma imagem verdadeira e apropriada” de acordo com o referencial de relato financeiro.

#### Controlo Interno (Ref: Parágrafo 6(b)(ii))

- A16. O órgão de gestão mantém o controlo interno que entenda ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro. Devido às suas limitações inerentes, o controlo interno, independentemente do seu grau de eficácia, só pode proporcionar a uma entidade uma garantia razoável de fiabilidade no que respeita à realização dos seus objetivos de relato financeiro.<sup>14</sup>
- A17. Uma auditoria independente conduzida de acordo com as ISA não serve como substituto da manutenção do controlo interno necessário para a preparação de demonstrações financeiras pelo órgão de gestão. Consequentemente, exige-se que o auditor obtenha o acordo do órgão de gestão no sentido de que reconhece e compreende a sua responsabilidade pelo controlo interno. Porém, o acordo exigido pelo parágrafo 6(b)(ii) não implica que o auditor conclua que o controlo interno mantido pelo órgão de gestão conseguiu o seu propósito ou que está isento de deficiências.
- A18. Compete ao órgão de gestão determinar que controlo interno é necessário para permitir a preparação das demonstrações financeiras. A expressão “controlo interno” abrange um conjunto alargado de atividades dentro de componentes que podem ser descritos como o ambiente de controlo, o processo de avaliação do risco da entidade, o seu sistema de informações, incluindo os respetivos processos de negócio relevantes para o relato financeiro e respetiva comunicação, atividades de controlo e a monitorização de controlos. Esta divisão, porém, não reflete necessariamente a forma como uma dada entidade pode conceber, implementar e manter o seu controlo interno, ou como pode classificar qualquer componente específico.<sup>15</sup> O controlo interno de uma entidade (em particular, os seus livros e registos contabilísticos ou os seus sistemas contabilísticos) refletirá as necessidades do órgão de gestão, a complexidade do negócio, a natureza dos riscos a que a entidade está sujeita e a lei e regulamento relevantes.

<sup>14</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente*, parágrafo A54

<sup>15</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo A59 e Apêndice 1

A19. Nalgumas jurisdições, a lei ou regulamento podem referir-se à responsabilidade do órgão de gestão pela adequação dos livros e registos contabilísticos ou dos sistemas contabilísticos. Nalguns casos, a prática geral pode assumir uma distinção entre livros e registos contabilísticos ou sistemas contabilísticos, por um lado, e o controlo interno ou controlos por outro. Na medida em que os livros e registos contabilísticos e os sistemas contabilísticos fazem parte integrante do controlo interno, como referido no parágrafo A18, não se faz qualquer referência específica aos mesmos no parágrafo 6(b)(ii), no contexto da descrição das responsabilidades do órgão de gestão. Para evitar equívocos, pode ser apropriado que o auditor explique ao órgão de gestão o âmbito desta responsabilidade.

Informação adicional (Ref: Parágrafo 6(b)(iii)b)

A20. A informação adicional que o auditor pode pedir ao órgão de gestão para efeitos da auditoria pode incluir, quando aplicável, matérias relativas a outra informação nos termos da ISA 720 (Revista). Quando o auditor espera obter outra informação após a data do seu relatório, os termos do trabalho de auditoria também devem reconhecer as suas responsabilidades quanto a essa informação incluindo, se aplicável, as ações que possam ser apropriadas ou necessárias desenvolver se o auditor concluir que existe uma distorção material na outra informação obtida após a data do relatório de auditoria.

Considerações Relevantes para Pequenas Entidades (Ref: Parágrafo 6(b))

A21. Uma das finalidades de acordar os termos do trabalho de auditoria é evitar equívocos acerca das responsabilidades respetivas do órgão de gestão e do auditor. Por exemplo, quando um terceiro tiver ajudado na preparação das demonstrações financeiras, poderá ser útil lembrar ao órgão de gestão que a preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável continua a ser da sua responsabilidade.

### **Acordo dos Termos do Trabalho de Auditoria**

*Acordar os Termos do Trabalho de Auditoria* (Ref: Parágrafo 9)

A22. As funções do órgão de gestão e dos encarregados da governação ao acordarem os termos do trabalho de auditoria para a entidade dependem da estrutura de governação da entidade e da lei ou regulamento relevantes.

*Carta de Compromisso de Auditoria ou Outra Forma de Acordo Escrito*<sup>16</sup>  
(Ref: Parágrafos 10 e 11)

A23. É no interesse, tanto da entidade quanto do auditor, que antes de iniciar o trabalho este envie uma carta de compromisso, de modo a evitar equívocos com respeito à auditoria. Porém, nalguns países o objetivo e o âmbito de uma auditoria e as responsabilidades do órgão de gestão e do auditor podem estar suficientemente estabelecidos por lei, ou seja, as matérias descritas no parágrafo 10 poderão já estar estabelecidas. Se bem que nestas circunstâncias o parágrafo 11 só permita ao auditor incluir na carta de compromisso referências ao facto de que se aplica essa lei ou regulamento relevantes e de que o órgão de gestão reconhece e compreende as suas responsabilidades, conforme estabelecido no parágrafo 6(b), este pode, apesar de tudo, considerar apropriado incluir as matérias descritas no parágrafo 10 numa carta de compromisso para informação do órgão de gestão.

Forma e Conteúdo da Carta de Compromisso de Auditoria

A24. A forma e o conteúdo da carta de compromisso de auditoria podem variar de entidade para entidade. A informação incluída na carta de compromisso de auditoria sobre as responsabilidades do auditor pode basear-se na ISA 200.<sup>17</sup> Os parágrafos 6(b) e 12 desta ISA abordam a descrição das responsabilidades do órgão de gestão. Além de incluir as matérias exigidas pelo parágrafo 10, uma carta de compromisso de auditoria pode também fazer referência, por exemplo:

- À descrição do âmbito da auditoria, incluindo referência à legislação, regulamentação, às ISA e a regras éticas ou outras de organizações profissionais a que o auditor adere.
- À forma de qualquer outra comunicação dos resultados do trabalho de auditoria.
- Ao requisito para o auditor comunicar matérias relevantes de auditoria no seu relatório de acordo com a ISA 701.<sup>18</sup>
- Ao facto de que, devido às limitações inerentes a uma auditoria, juntamente com as limitações inerentes ao controlo interno, existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais possam não ser detetadas, mesmo que a auditoria seja devidamente planeada e executada de acordo com as ISA.

<sup>16</sup> Nos parágrafos que se seguem, qualquer referência a uma carta de compromisso de auditoria deve ser tomada como uma referência a uma carta de compromisso de auditoria ou outra forma adequada de acordo escrito.

<sup>17</sup> ISA 200, parágrafos 3-9

<sup>18</sup> ISA 701, *Comunicar Matéria Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente*

- Aos acordos respeitantes ao planeamento e execução da auditoria, incluindo a composição da equipa de auditoria.
  - À expectativa de que o órgão de gestão prestará declarações escritas (ver também o parágrafo A13).
  - À expectativa de que o órgão de gestão proporcionará acesso a toda a informação que é relevante para a preparação das demonstrações financeiras, incluindo acesso a toda a informação relevante para as divulgações.
  - Ao acordo do órgão de gestão para disponibilizar ao auditor versões preliminares das demonstrações financeiras, incluindo toda a informação relevante para a sua preparação, quer seja obtida dos registos contabilísticos ou não (incluindo toda a informação relevante para a preparação das divulgações), e qualquer outra informação<sup>19</sup> oportuna que permita ao auditor concluir a auditoria de acordo com o calendário proposto.
  - Ao acordo do órgão de gestão para informar o auditor dos factos que possam afetar as demonstrações financeiras de que o órgão de gestão possa ter tomado conhecimento durante o período que medeia entre a data do relatório do auditor e a data em que as demonstrações financeiras são emitidas.
  - À base sobre a qual são calculados os honorários e quaisquer acordos de faturação.
  - A um pedido para que o órgão de gestão acuse a receção da carta de compromisso de auditoria e aceite os termos do trabalho nela previstos.
- A25. Quando não for exigido ao auditor que comunique matérias relevantes de auditoria no seu relatório, pode ser útil fazer referência na carta de compromisso de auditoria sobre a possibilidade de o fazer e, em algumas jurisdições, pode ser necessário incluir a referência a essa possibilidade para que depois possa fazê-lo.
- A26. Quando relevantes, a carta de compromisso de auditoria pode também incluir os seguintes pontos:
- Acordos respeitantes ao envolvimento de outros auditores e peritos nalguns aspetos da auditoria.
  - Acordos respeitantes ao envolvimento de auditores internos e de outro pessoal da entidade.

---

<sup>19</sup> Tal como definido na ISA 720 (Revista), *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação*



- Acordos a estabelecer com o auditor antecessor, se existirem, no caso de uma auditoria inicial.
- Uma referência às, e descrição das, responsabilidades do auditor de acordo com a lei, regulamento ou requisitos éticos relevantes que abordem o relato de casos de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos à autoridade apropriada fora da entidade.
- Qualquer restrição à responsabilidade do auditor, quando tal possibilidade exista.
- Uma referência a quaisquer acordos adicionais entre o auditor e a entidade.
- Qualquer obrigação de proporcionar a terceiros papéis de trabalho de auditoria.

No Apêndice 1 é apresentado um exemplo de uma carta de compromisso de auditoria.

#### Auditorias de Componentes

A27. Quando o auditor de uma empresa-mãe é também o auditor de um componente, entre os fatores que podem influenciar a decisão de enviar ou não uma carta de compromisso de auditoria separada ao componente incluem-se os seguintes:

- Quem designa o auditor do componente;
- Se vai ser emitido um relatório de auditoria separado sobre o componente;
- Os requisitos legais quanto à designação para fins de auditoria;
- A percentagem de propriedade da empresa-mãe; e
- O grau de independência do órgão de gestão do componente em relação à empresa-mãe.

#### Responsabilidades do Órgão de Gestão Prescritas por Lei ou Regulamento (Ref: Parágrafos 11 e 12)

A28. Se nas circunstâncias descritas nos parágrafos A23 e A29, o auditor concluir não ser necessário registar determinados termos do trabalho de auditoria numa carta de compromisso, é exigido ao auditor, de acordo com o parágrafo 11, que solicite ao órgão de gestão acordo escrito onde esta reconhece e compreende as suas responsabilidades estabelecidas no parágrafo 6(b). Porém, segundo o parágrafo 12, tal acordo escrito pode utilizar a redação prevista na lei ou regulamento se tal lei ou regulamento estabelecerem responsabilidades para o órgão de gestão que sejam de facto equivalentes às descritas no parágrafo 6(b). A profissão, o organismo emissor de normas

de auditoria ou o regulador da auditoria numa jurisdição podem ter dado orientações quanto à referida equivalência.

#### Considerações específicas para entidades do setor público

A29. A lei ou regulamento que enquadram as auditorias ao setor público obrigam geralmente a que seja designado um auditor do setor público e estabelecem as suas responsabilidades e poderes, incluindo o poder de aceder aos registos e outras informações da entidade. Mesmo quando a lei ou o regulamento estabelecem com suficiente detalhe os termos do trabalho de auditoria, o auditor do setor público pode considerar que há benefícios em emitir uma carta de compromisso mais completa do que a prevista no parágrafo 11.

#### **Auditorias Recorrentes** (Ref: Parágrafo 13)

A30. O auditor pode decidir não enviar uma nova carta de compromisso ou outro acordo escrito em cada período. Porém, os seguintes fatores podem fazer com que seja apropriado rever os termos do trabalho de auditoria ou relembrar à entidade os termos existentes:

- Qualquer indicação de que a entidade interpreta mal o objetivo ou o âmbito da auditoria.
- Quaisquer termos revistos ou especiais do trabalho de auditoria.
- Uma alteração recente na gestão de topo.
- Uma alteração significativa na propriedade.
- Uma alteração significativa na natureza ou dimensão do negócio da entidade.
- Uma alteração dos requisitos legais ou regulamentares.
- Uma alteração no referencial de relato financeiro adotado na preparação das demonstrações financeiras.
- Uma alteração noutros requisitos de relato.

#### **Aceitação de uma Alteração nos Termos do Trabalho de Auditoria**

##### *Pedido para Alterar os Termos do Trabalho de Auditoria* (Ref: Parágrafo 14)

A31. Um pedido da entidade para que o auditor altere os termos do trabalho de auditoria pode resultar de uma alteração das circunstâncias que afetam a necessidade do serviço, de um equívoco quanto à natureza de uma auditoria, conforme originalmente solicitada, ou de uma restrição do âmbito do trabalho de auditoria, quer imposta pelo órgão de gestão quer causada por outras circunstâncias. O auditor, conforme exigido pelo parágrafo 14, analisa

a justificação dada para o pedido, particularmente as implicações de uma restrição no âmbito do trabalho de auditoria.

- A32. Uma alteração das circunstâncias que afete os requisitos da entidade ou um equívoco quanto à natureza do serviço originalmente solicitado pode ser considerada uma base razoável para pedir uma alteração ao trabalho de auditoria.
- A33. Pelo contrário, uma alteração pode não ser considerada razoável se se afigurar que diz respeito a informação incorreta, incompleta ou insatisfatória. Um exemplo pode ser quando o auditor é incapaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada no que respeita a contas a receber e a entidade solicita a alteração do trabalho de auditoria para um trabalho de revisão, de modo a evitar uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião.

Pedido de Alteração do Trabalho de Auditoria para uma Revisão ou para um Serviço Relacionado (Ref: Parágrafo 15)

- A34. Antes de dar o seu acordo à alteração de um trabalho de auditoria para uma revisão ou um serviço relacionado, um auditor que tenha sido contratado para executar uma auditoria de acordo com as ISA pode ter de avaliar, além das matérias referidas nos parágrafos A31 a A33, quaisquer implicações legais ou contratuais da alteração.
- A35. Se o auditor concluir que há justificação razoável para alterar o trabalho de auditoria para uma revisão ou serviço relacionado, o trabalho de auditoria executado até à data da alteração pode ser relevante para o novo trabalho. Porém, o trabalho que terá de ser executado e o relatório a emitir serão os apropriados ao novo trabalho. A fim de evitar confundir o leitor, o relatório sobre o serviço relacionado não fará referência:
- (a) Ao trabalho de auditoria original; ou
  - (b) A quaisquer procedimentos que possam ter sido executados no trabalho de auditoria original, exceto quando o trabalho de auditoria é alterado para um trabalho segundo procedimentos acordados, caso em que a referência aos procedimentos executados constitui uma parte normal do relatório.

### **Considerações Adicionais na Aceitação do Trabalho**

*Normas de Relato Financeiro Complementadas por Lei ou Regulamento*  
(Ref: Parágrafo 18)

- A36. Em algumas jurisdições, a lei ou regulamento podem complementar as normas de relato financeiro estabelecidas por uma organização emissora de normas autorizada ou reconhecida com requisitos adicionais relativos à preparação de demonstrações financeiras. Nessas jurisdições, o referencial

de relato financeiro aplicável para efeito de aplicação das ISA abrange não só o referencial de relato financeiro identificado mas também esses requisitos adicionais, desde que não colidam com o referencial de relato financeiro identificado. Tal pode ser o caso, por exemplo, quando a lei ou o regulamento prescrevem divulgações para além das exigidas pelas normas de relato financeiro ou quando estreitam o conjunto de opções aceitáveis que podem ser tomadas no quadro das normas de relato financeiro.<sup>20</sup>

*Referencial de Relato Financeiro Determinado por Lei ou Regulamento – Outras Matérias que Afetam a Aceitação* (Ref: Parágrafo 19)

- A37. A lei ou regulamento podem determinar que a redação da opinião do auditor use as frases “apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais” ou “dão uma imagem verdadeira e apropriada” num caso em que o auditor conclua que o referencial de relato financeiro aplicável estabelecido por lei ou regulamento seria de outra forma inaceitável. Neste caso, os termos da redação estabelecida para o relatório do auditor são significativamente diferentes dos requisitos das ISA (ver o parágrafo 21).

*Relatório do Auditor Determinado por Lei ou Regulamento* (Ref: Parágrafo 21)

- A38. As ISA determinam que o auditor não deve afirmar que cumpriu as ISA a menos que tenha cumprido todas as ISA relevantes para a auditoria.<sup>21</sup> Quando a lei ou regulamento estabelecem o formato ou a redação do relatório do auditor de forma e com termos significativamente diferentes dos requisitos das ISA e o auditor concluir que a inclusão de explicações adicionais no seu relatório não mitigará possíveis equívocos, pode considerar a possibilidade de incluir no seu relatório uma declaração no sentido de que a auditoria não foi conduzida de acordo com as ISA. Porém, o auditor é encorajado a aplicar as ISA, incluindo as ISA que tratam a questão do relatório do auditor, na medida do praticável, ainda que não se permita que o auditor refira que a auditoria foi conduzida de acordo com as ISA.

*Considerações Específicas para Entidades do Setor Público*

- A39. No setor público, a legislação que rege os mandatos de auditoria pode conter requisitos específicos para esses mandatos, podendo ser exigido ao auditor, por exemplo, que relate as suas conclusões diretamente a um membro do Governo, ao legislador ou ao público se a entidade tentar limitar o âmbito da auditoria.

<sup>20</sup> ISA 700 (Revista), parágrafo 15, inclui um requisito respeitante à avaliação sobre se as demonstrações financeiras referem adequadamente ou descrevem o referencial de relato financeiro aplicável.

<sup>21</sup> ISA 200, parágrafo 20

## Apêndice 1

(Ref: Parágrafos A24 a A26)

### Exemplo de uma Carta de Compromisso de Auditoria

Apresenta-se em seguida um exemplo de uma carta de compromisso para uma auditoria de demonstrações financeiras com finalidade geral preparadas de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro. Este exemplo de carta não é obrigatório, destinando-se apenas a ser usado como um guia aplicável conjuntamente com as considerações que constam desta ISA, e deve ser ajustado em função das circunstâncias e requisitos específicos. A carta foi redigida tendo em vista a auditoria de demonstrações financeiras para um único período de relato e deve ser adaptada se se destinar ou se houver intenção de aplicar a auditorias recorrentes (ver o parágrafo 13 desta ISA). Pode ser apropriado obter aconselhamento jurídico quanto à adequação da carta proposta.

\*\*\*

Ao representante apropriado do órgão de gestão ou dos encarregados da governação da Sociedade ABC:<sup>1</sup>

*[Objetivo e âmbito da auditoria]*

Solicitaram-nos<sup>2</sup> que auditássemos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC, que compreendem o balanço (ou demonstração da posição financeira) em 31 de dezembro de 20X1, e a demonstração dos resultados (ou demonstração do resultado integral), a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas. Temos o prazer de confirmar pela presente a nossa aceitação e o nosso entendimento deste trabalho de auditoria.

Os objetivos da nossa auditoria são obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais, devido a fraude ou erro, e emitir um relatório de auditoria que inclua a nossa opinião. Segurança razoável é um grau de segurança elevado, mas não é uma garantia de que uma auditoria executada de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) detetará sempre uma distorção material quando existir. As distorções podem ter origem em

<sup>1</sup> Os destinatários e as referências na carta serão os que forem apropriados nas circunstâncias do trabalho, incluindo a jurisdição relevante. É importante referir-se às pessoas apropriadas – ver parágrafo A22.

<sup>2</sup> As referências nesta carta a “vós”, “nós”, “órgão de gestão”, “encarregados da governação” e “auditor” deverão ser usadas ou alteradas conforme apropriado nas circunstâncias.

fraude ou erro e são consideradas materiais se, individual ou agregadamente, puderem com razoabilidade influenciar as decisões económicas tomadas pelos utilizadores com base nessas demonstrações financeiras.

*[Responsabilidades do auditor]*

Executaremos a nossa auditoria de acordo com as ISA as quais exigem que cumpramos requisitos éticos. Como parte da auditoria de acordo com as ISA, faremos julgamentos profissionais e manteremos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Adicionalmente:

- Identificaremos e analisaremos os riscos de distorção material das demonstrações financeiras, devido a fraude ou erro, conceberemos e executaremos procedimentos de resposta aos riscos identificados, e obteremos prova que seja suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião. O risco de não detetarmos uma distorção material resultante de fraude é maior do que a que resulta de erro, dado que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou derrogação de controlos internos.
- Obteremos conhecimento do controlo interno relevante para a auditoria a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno<sup>3</sup> da entidade. Porém, comunicar-vos-emos por escrito quaisquer deficiências significativas de controlo interno relevantes para a auditoria das demonstrações financeiras que tenhamos identificado durante a mesma.
- Avaliaremos a adequação dos princípios contabilísticos usados e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e divulgações efetuadas pelo órgão de gestão.
- Avaliaremos a apropriação do uso pelo órgão de gestão do princípio da continuidade e, com base na prova obtida, concluiremos sobre se existe alguma incerteza material relativa a acontecimentos ou condições que possam colocar dúvida significativa sobre a capacidade da sociedade em prosseguir a sua atividade. Se concluirmos que existe uma incerteza material, é exigido que chamemos a atenção no nosso relatório para as respetivas divulgações nas demonstrações financeiras ou, se tais divulgações forem inadequadas, modifiquemos a nossa opinião. As nossas conclusões são baseadas na prova de auditoria que obtivemos até à data do nosso relatório. Porém, futuros acontecimentos ou condições podem causar que a sociedade não dê continuidade à sua atividade.
- Avaliaremos a apresentação global, a estrutura e o conteúdo das demonstrações financeiras, incluindo as divulgações, e se as demonstrações financeiras representam as transações e acontecimentos subjacentes de uma forma que atinja uma apresentação apropriada.

---

<sup>3</sup> Esta frase pode ser modificada, como apropriado, em circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de emitir uma opinião sobre a eficácia do controlo interno em conjunção com a auditoria das demonstrações financeiras.

Devido às limitações inerentes a uma auditoria, juntamente com as limitações inerentes ao controlo interno, existe inevitavelmente o risco de que algumas distorções materiais possam não ser detetadas, mesmo que a auditoria seja devidamente planeada e executada de acordo com as ISA.

*[Responsabilidades do órgão de gestão e identificação do referencial de relato financeiro aplicável (para efeitos deste exemplo, assume-se que o auditor não considera que a lei ou regulamento prescrevem essas responsabilidades em termos apropriados; são por isso usadas as descrições constantes do parágrafo 6(b) desta ISA).]*

*A nossa auditoria será conduzida na base de que [o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação]<sup>4</sup> reconhecem e compreendem que têm a responsabilidade:*

- (a) *Pela preparação e apresentação apropriadas das demonstrações financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro;<sup>5</sup>*
- (b) *Pelo controlo interno que [o órgão de gestão] determine ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro; e*
- (c) *De nos proporcionarem:<sup>6</sup>*
  - (i) *Acesso a toda a informação de que [o órgão de gestão] tenha conhecimento e que seja relevante para a preparação das demonstrações financeiras, tais como registos, documentação e outras matérias;*
  - (ii) *Informações adicionais que possamos pedir ao [órgão de gestão] para efeitos da auditoria; e*
  - (iii) *Acesso sem restrições a pessoas que dentro da entidade determinemos ser necessário contactar para obter prova de auditoria.*

Como parte do nosso processo de auditoria, solicitaremos [ao órgão de gestão e, quando apropriado, aos encarregados da governação], confirmação escrita respeitante a declarações que nos foram feitas relacionadas com a auditoria.

Esperamos uma total cooperação do vosso pessoal durante a nossa auditoria.

<sup>4</sup> Usar a terminologia apropriada às circunstâncias.

<sup>5</sup> Ou, se apropriado, “Pela preparação de demonstrações financeiras que deem uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro”.

<sup>6</sup> Ver parágrafo A24 com exemplos de outras matérias relativas a responsabilidades do órgão de gestão que possam ser incluídas.

[*Outras informações relevantes*]

[*Inserir outras informações, tais como honorários e faturação acordados e outros termos específicos, conforme apropriado*]

[*Relato*]

[*Inserir referência apropriada à forma e conteúdo esperados do relatório do auditor, incluindo, se aplicável, o relato de outra informação de acordo com a ISA 720 (Revista).*]

A forma e o conteúdo do nosso relatório poderão ter de ser alterados à luz das conclusões da nossa auditoria.

Queiram assinar e devolver a cópia anexa desta carta para indicar o vosso reconhecimento e aceitação dos termos relativos à nossa auditoria das demonstrações financeiras, incluindo as nossas responsabilidades respetivas.

XYZ & Co.

Tomámos conhecimento e concordamos em nome da Sociedade ABC

(assinado)

.....  
Nome e Título  
Data



## Apêndice 2

(Ref: Parágrafo A10)

### Determinar a Aceitabilidade de Referenciais com Finalidade Geral

#### Jurisdições que Não Têm Organizações Emissoras de Normas Autorizadas ou Reconhecidas ou Referenciais de Relato Financeiro Estabelecidos por Lei ou Regulamento

1. Conforme explicado no parágrafo A10 desta ISA, quando uma entidade está registrada ou está a operar numa jurisdição que não tem uma organização emissora de normas autorizada ou reconhecida, ou em que o uso do referencial de relato financeiro não é estabelecido por lei ou regulamento, o órgão de gestão identifica um referencial de relato financeiro aplicável. A prática nestas jurisdições é muitas vezes usar as normas de relato financeiro estabelecidas por uma das organizações descritas no parágrafo A8 desta ISA.
2. Alternativamente, podem existir convenções contabilísticas estabelecidas numa dada jurisdição que são geralmente reconhecidas como o referencial de relato financeiro para as demonstrações financeiras com finalidade geral preparadas por determinadas entidades que operam nessa jurisdição. Quando for adotado um tal referencial de relato financeiro, o parágrafo 6(a) desta ISA exige que o auditor determine se pode considerar que, coletivamente, essas convenções contabilísticas constituem um referencial de relato financeiro aceitável para demonstrações financeiras com finalidade geral. Quando as convenções contabilísticas forem amplamente usadas numa dada jurisdição, a profissão pode ter analisado em nome dos auditores a aceitabilidade do referencial de relato financeiro nessa jurisdição. Alternativamente, o auditor pode fazer essa determinação verificando se as convenções contabilísticas apresentam os atributos geralmente existentes nos referenciais de relato financeiro aceitáveis (ver o parágrafo 3 adiante), ou comparando as convenções contabilísticas com os requisitos de um referencial de relato financeiro existente considerado como aceitável (ver o parágrafo 4 adiante).
3. Os referenciais de relato financeiro aceitáveis têm geralmente os atributos que se seguem, que resultam em informação dada nas demonstrações financeiras que é útil aos utilizadores:
  - (a) Relevância, no sentido em que a informação dada nas demonstrações financeiras é relevante para a natureza da entidade e a finalidade das demonstrações financeiras. Por exemplo, no caso de uma empresa comercial que prepare demonstrações financeiras com finalidade geral, a relevância é avaliada em termos da informação necessária para satisfazer as necessidades comuns de informação de um conjunto

alargado de utilizadores para tomarem as suas decisões económicas. Estas necessidades são geralmente satisfeitas apresentando a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da empresa comercial

- (b) Plenitude, no sentido em que não são omitidas transações e acontecimentos, saldos de contas e divulgações que possam afetar conclusões baseadas nas demonstrações financeiras.
  - (c) Fiabilidade, no sentido em que a informação dada nas demonstrações financeiras:
    - (i) Reflete, quando aplicável, a substância económica dos acontecimentos e transações e não meramente a sua forma legal; e
    - (ii) Resulta numa avaliação, mensuração, apresentação e divulgação razoavelmente consistentes, quando usadas em circunstâncias similares.
  - (d) Neutralidade, no sentido em que contribui para a prestação nas demonstrações financeiras de informação isenta.
  - (e) Compreensibilidade, no sentido em que a informação que consta das demonstrações financeiras é clara e abrangente, não permitindo interpretações significativamente diferentes.
4. O auditor pode decidir comparar as convenções contabilísticas com os requisitos de um referencial de relato financeiro existente considerado aceitável. Por exemplo, o auditor pode comparar as convenções contabilísticas com as IFRS. Para uma auditoria a uma pequena entidade, o auditor pode decidir comparar as convenções contabilísticas com um referencial de relato financeiro especificamente desenvolvido para tais entidades por uma organização emissora de normas autorizada ou reconhecida. Quando o auditor fizer tal comparação e forem identificadas diferenças, a decisão sobre se as convenções contabilísticas adotadas na preparação e apresentação das demonstrações financeiras constituem um referencial de relato financeiro aceitável inclui a consideração da razão das diferenças e a possibilidade de que a aplicação das convenções contabilísticas, ou a descrição do referencial de relato financeiro nas demonstrações financeiras, possa resultar em demonstrações financeiras suscetíveis de induzir em erro.
5. Uma acumulação de convenções contabilísticas desenvolvidas para satisfazer as preferências individuais não constitui um referencial de relato financeiro para demonstrações financeiras com finalidade geral aceitável. De forma análoga, um referencial de cumprimento não será um referencial de relato financeiro aceitável, a menos que seja geralmente aceite na jurisdição em causa pelos preparadores e pelos utilizadores.

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 220**  
**CONTROLO DE QUALIDADE PARA UMA AUDITORIA DE**  
**DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS**

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

**ÍNDICE**

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1
Sistema de Controlo de Qualidade e Papel da Equipa de Trabalho .....	2–4
Data de Eficácia .....	5
<b>Objetivo</b> .....	6
<b>Definições</b> .....	7
<b>Requisitos</b>	
Responsabilidades de Liderança para a Qualidade em Auditorias .....	8
Requisitos Éticos Relevantes .....	9–11
Aceitação e Continuação de Relacionamentos com os Clientes e de Trabalhos de Auditoria .....	12–13
Designação das Equipas de Trabalho .....	14
Execução do Trabalho .....	15–22
Monitorização .....	23
Documentação .....	24–25
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Sistema de Controlo de Qualidade e Papel das Equipas de Trabalho .....	A1–A2
Responsabilidades de Liderança para a Qualidade em Auditorias .....	A3
Requisitos Éticos Relevantes .....	A4–A7
Aceitação e Continuação de Relacionamentos com os Clientes e de Trabalhos de Auditoria .....	A8–A10

Designação das Equipas de Trabalho .....	A11–A13
Execução do Trabalho .....	A14–A33
Monitorização .....	A34–A36
Documentação .....	A37

---

*A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 220, Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras, 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 as responsabilidades específicas do auditor no que se refere aos procedimentos de controlo de qualidade para uma auditoria de demonstrações financeiras. Também aborda, quando aplicável, as responsabilidades do revisor do controlo de qualidade do trabalho. Esta ISA deve ser lida em conjunto com os requisitos éticos relevantes.

### Sistema de Controlo de Qualidade e Papel das Equipas de Trabalho

2. Os sistemas, políticas e procedimentos de controlo de qualidade são da responsabilidade da firma de auditoria. Segundo a ISQC 1, a firma tem a obrigação de estabelecer e manter um sistema de controlo de qualidade que lhe proporcione garantia razoável de fiabilidade de que:
  - (a) A firma e o seu pessoal cumprem as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis; e
  - (b) Os relatórios emitidos pela firma ou pelos sócios responsáveis pelo trabalho são apropriados nas circunstâncias.<sup>1</sup>

Esta ISA está elaborada na base de que a firma está sujeita à ISQC 1 ou a requisitos nacionais que são pelo menos tão exigentes. (Ref: Parágrafo A1)

3. No contexto do sistema de controlo de qualidade da firma, as equipas de trabalho têm a responsabilidade de implementar procedimentos de controlo de qualidade que sejam aplicáveis ao trabalho de auditoria e proporcionem à firma informação relevante que possibilite o funcionamento da parte do sistema de controlo de qualidade da firma relativa à independência.
4. As equipas de trabalho podem confiar no sistema de controlo de qualidade da firma, a menos que a informação proporcionada pela firma ou por outra entidade sugira o contrário. (Ref: Parágrafo A2)

### Data de Eficácia

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

### Objetivo

6. O objetivo do auditor é implementar procedimentos de controlo de qualidade ao nível do trabalho que lhe proporcionem garantia razoável de fiabilidade de que:

<sup>1</sup> ISQC 1, *Controlo de Qualidade para Firms que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras, e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*, parágrafo 11

- (a) A auditoria cumpre as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares; e
- (b) O relatório emitido pelo auditor é apropriado nas circunstâncias.

## Definições

7. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
- (a) Entidade admitida à cotação – Uma entidade cujas partes de capital ou instrumentos de dívida estão cotados ou admitidos à cotação numa bolsa de valores reconhecida ou são transacionados segundo os regulamentos de uma bolsa de valores reconhecida ou outro organismo equivalente.
  - (b) Equipa de trabalho – Todos os sócios e pessoal que executam o trabalho, incluindo quaisquer indivíduos designados pela firma ou por uma firma da rede que executam procedimentos de auditoria nesse trabalho. Isto exclui um perito externo do auditor contratado pela firma ou por uma firma da rede<sup>2</sup>. O termo “equipa de trabalho” também exclui indivíduos dentro da função de auditoria interna do cliente que prestam assistência direta a um trabalho de auditoria quando o auditor externo cumpre os requisitos da ISA 610 (Revista).<sup>3</sup>
  - (c) Firma – Um profissional individual, parceria, sociedade ou outra entidade de contabilistas ou auditores profissionais.
  - (d) Firma da rede – Uma firma ou entidade que pertence a uma rede.
  - (e) Inspeção – Em relação a trabalhos de auditoria concluídos, procedimentos concebidos para proporcionar evidência do cumprimento pelas equipas de trabalho das políticas e procedimentos de controlo de qualidade da firma.
  - (f) Monitorização – Um processo que abrange a consideração e avaliação contínuas do sistema de controlo de qualidade da firma, incluindo uma inspeção periódica a uma seleção de trabalhos concluídos, concebido para proporcionar à firma segurança razoável de que o seu sistema de controlo de qualidade está a operar com eficácia.
  - (g) Normas profissionais – Normas Internacionais de Auditoria (ISA) e requisitos éticos relevantes.

---

<sup>2</sup> ISA 620, *Usar o Trabalho de um Perito do Auditor*, parágrafo 6(a), define a expressão “perito do auditor”

<sup>3</sup> A ISA 610 (Revista), *Usar o Trabalho de Auditores Internos*, estabelece limites sobre a utilização de apoio direto dos auditores internos e também reconhece que o auditor externo pode estar proibido por lei ou regulamento de obter apoio direto de auditores internos. Por isso, a utilização de apoio direto é restrito a situações em que é permitido.

- (h) Pessoa externa adequadamente qualificada - Um indivíduo externo à firma com capacidade e competência para atuar como sócio responsável pelo trabalho, como por exemplo um sócio de uma outra firma ou um empregado (com experiência apropriada), seja de uma organização profissional cujos membros possam executar auditorias de informação financeira histórica, seja de uma organização que preste serviços relevantes de controlo de qualidade.
- (i) Pessoal – Sócios e empregados técnicos.
- (j) Pessoal Técnico - Profissionais não sócios, incluindo quaisquer peritos que a firma empregue.
- (k) Rede – Uma grande estrutura que:
  - (i) Tem como objetivo a cooperação, e
  - (ii) Está claramente orientada para a partilha de lucros ou de custos, apresenta propriedade, controlo ou gestão comum ou partilha políticas e procedimentos de controlo de qualidade, uma estratégia de negócio, o uso de um nome de marca ou uma parte significativa de recursos profissionais comuns.
- (l) Requisitos éticos relevantes – Requisitos éticos a que a equipa de trabalho e o revisor do controlo de qualidade do trabalho estão sujeitos, os quais compreendem geralmente as Partes A e B do *Código de Ética dos Profissionais de Contabilidade e Auditoria* (Código do IESBA) da International Ethics Standards Board for Accountants relativos a uma auditoria de demonstrações financeiras, juntamente com os requisitos éticos nacionais que sejam mais restritivos.
- (m) Revisão do controlo de qualidade do trabalho – Um processo concebido para proporcionar uma avaliação objetiva, à data do relatório do auditor ou antes dessa data, dos julgamentos significativos que a equipa de trabalho fez e das conclusões a que chegou ao formular o relatório. O processo de revisão do controlo de qualidade do trabalho destina-se a auditorias de demonstrações financeiras de entidades admitidas à cotação e a outros trabalhos de auditoria, se existirem, relativamente aos quais a firma tenha determinado que é necessária uma tal revisão.
- (n) Revisor do controlo de qualidade do trabalho – Um sócio, outra pessoa da firma, pessoa externa adequadamente qualificada ou uma equipa constituída por estes indivíduos, nenhum dos quais é membro da equipa de trabalho, com experiência e autoridade suficiente e apropriada para avaliar objetivamente os julgamentos significativos que a equipa de trabalho fez e as conclusões a que chegou ao formular o relatório.

- (o) Sócio – Qualquer indivíduo com autoridade para obrigar a firma com respeito à execução de um trabalho de serviços profissionais.
- (p) Sócio responsável pelo trabalho<sup>4</sup> – O sócio ou outra pessoa na firma que é responsável pelo trabalho de auditoria e pela sua execução e pelo relatório do auditor emitido em nome da firma, e que goza, quando necessário, de autorização adequada concedida por um organismo profissional, legal ou regulador.

## Requisitos

### Responsabilidades de Liderança para a Qualidade em Auditorias

- 8. O sócio responsável pelo trabalho deve assumir a responsabilidade pela qualidade global em cada trabalho de auditoria para o qual foi designado. (Ref: Parágrafo A3)

### Requisitos Éticos Relevantes

- 9. Ao longo do trabalho de auditoria, o sócio responsável pelo trabalho deverá permanecer alerta, por meio da observação e das indagações necessárias, para identificar eventuais indícios de incumprimento de requisitos éticos relevantes por membros da equipa de trabalho. (Ref: Parágrafos A4 e A5)
- 10. Se chegaram ao conhecimento do sócio responsável pelo trabalho, por intermédio do sistema de controlo de qualidade da firma ou de outra forma, matérias que indiquem que os membros da equipa de trabalho não cumpriram requisitos éticos relevantes, o sócio responsável pelo trabalho, após consulta com outros na firma, decidirá a ação apropriada a tomar. (Ref: Parágrafo A5)

### *Independência*

- 11. O sócio responsável pelo trabalho deve elaborar uma conclusão sobre o cumprimento dos requisitos de independência que se aplicam ao trabalho de auditoria. Ao fazê-lo, o sócio responsável pelo trabalho deve: (Ref: Parágrafo A5)
  - (a) Obter informação relevante da firma e, quando aplicável, das firmas da rede, para identificar e avaliar as circunstâncias e os relacionamentos que criem ameaças à independência;
  - (b) Avaliar a informação sobre falhas identificadas, caso existam, nas políticas e procedimentos de independência da firma, para determinar e constituem uma ameaça à independência do trabalho de auditoria; e

---

<sup>4</sup> “Sócio responsável pelo trabalho”, “sócio” e “firma” devem ser lidos como referências aos seus equivalentes do setor público, quando relevante.



- (c) Tomar as ações apropriadas para eliminar tais ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável por aplicação de salvaguardas, ou, se for considerado apropriado, renunciar ao trabalho de auditoria, quando essa renúncia for possível segundo lei ou regulamento aplicável. O sócio responsável pelo trabalho deve comunicar imediatamente à firma qualquer incapacidade para resolver uma determinada questão, para que seja tomada ação apropriada. (Ref: Parágrafos A6 e A7)

### **Aceitação e Continuação de Relacionamentos com os Clientes e de Trabalhos de Auditoria**

- 12. O sócio responsável pelo trabalho deve assegurar-se de que foram adotados os procedimentos apropriados com respeito à aceitação e continuação de relacionamentos com os clientes e de trabalhos de auditoria, e deve determinar que as conclusões atingidas a este respeito são apropriadas. (Ref: Parágrafos A8 a A10)
- 13. Se o sócio responsável pelo trabalho obtiver informação que teria feito com que a firma recusasse o trabalho de auditoria, caso essa informação tivesse estado disponível antes, deve comunicar imediatamente essa informação à firma, de forma a que a firma e o sócio responsável pelo trabalho possam tomar a ação necessária. (Ref: Parágrafo A10)

### **Designação de Equipas de Trabalho**

- 14. O sócio responsável pelo trabalho deve assegurar-se de que a equipa de trabalho e quaisquer peritos do auditor que não façam parte da equipa de trabalho tenham coletivamente competência e capacidades para:
  - (a) Executar o trabalho de auditoria de acordo com as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis; e
  - (b) Possibilitar a emissão de um relatório do auditor que seja apropriado nas circunstâncias. (Ref: Parágrafos A11 a A13)

### **Execução do Trabalho**

#### *Direção, Supervisão e Execução*

- 15. O sócio responsável pelo trabalho deve assumir a responsabilidade:
  - (a) Pela direção, supervisão e execução do trabalho de auditoria em conformidade com as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis; e (Ref: Parágrafos A14 a A16, A21)
  - (b) Pelo relatório do auditor ser apropriado nas circunstâncias.

### *Revisões*

15. O sócio responsável pelo trabalho deve assumir a responsabilidade pela condução das revisões de acordo com os procedimentos e políticas de revisão da firma: (Ref: Parágrafos A17, A18 e A21)
17. Antes ou na data do relatório do auditor, o sócio responsável pelo trabalho deve, através de uma revisão da documentação de auditoria e de discussões com a equipa de trabalho, assegurar-se de que foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada para suportar as conclusões atingidas e para que o relatório do auditor seja emitido. (Ref: Parágrafos A19 a A21)

### *Consultas*

18. O sócio responsável pelo trabalho deve:
  - (a) Assumir a responsabilidade pela equipa de trabalho, realizando consultas apropriadas sobre matérias difíceis ou controversas;
  - (b) Assegurar-se de que os membros da equipa de trabalho levaram a efeito consultas apropriadas no decurso do trabalho, quer dentro da equipa de trabalho, quer entre a equipa de trabalho e outros de nível apropriado dentro ou fora da firma;
  - (c) Assegurar-se de que a natureza e âmbito de tais consultas, bem como as conclusões daí resultantes, foram acordadas com a parte consultada; e
  - (d) Verificar que as conclusões resultantes de tais consultas foram implementadas. (Ref: Parágrafos A22 e A23)

### *Revisão do Controlo de Qualidade do Trabalho*

19. Nas auditorias de demonstrações financeiras de entidades admitidas à cotação e de outros trabalhos de auditoria, caso existam, relativamente aos quais a firma determinou que é necessária uma revisão do controlo de qualidade do trabalho, o sócio responsável deve:
  - (a) Verificar que foi designado um revisor do controlo de qualidade do trabalho;
  - (b) Discutir com o revisor do controlo de qualidade do trabalho questões significativas que surjam durante o trabalho de auditoria, incluindo as identificadas durante a revisão do controlo de qualidade do trabalho; e
  - (c) Não datar o relatório do auditor até à conclusão da revisão do controlo de qualidade. (Ref: Parágrafos A24 a A26)
20. O revisor do controlo de qualidade do trabalho deve executar uma avaliação objetiva dos julgamentos significativos feitos pela equipa de trabalho e das

conclusões atingidas ao formular o relatório do auditor. Esta avaliação deve envolver:

- (a) Discussão das matérias significativas com o sócio responsável pelo trabalho;
- (b) Revisão das demonstrações financeiras e da minuta de relatório do auditor;
- (c) Revisão de documentação de auditoria selecionada, relativa aos julgamentos significativos que a equipa de trabalho fez e das conclusões a que chegou; e
- (d) Avaliação das conclusões atingidas ao formular o relatório do auditor e da apropriação da minuta de relatório do auditor. (Ref: Parágrafos A27 a A29, A31 a A33)

21. Para auditorias de demonstrações financeiras de entidades admitidas à cotação, o revisor do controlo de qualidade do trabalho, ao executar a revisão do controlo de qualidade do trabalho, deve também considerar os seguintes elementos:

- (a) A avaliação pela equipa de trabalho da independência da firma em relação ao trabalho de auditoria;
- (b) Se se realizaram consultas apropriadas sobre matérias que envolvam diferenças de opinião ou outras matérias difíceis ou controversas e sobre as conclusões decorrentes dessas consultas; e
- (c) Se a documentação selecionada para revisão reflete o trabalho executado em relação aos julgamentos significativos e suporta as conclusões alcançadas. (Ref: Parágrafos A30 a A33)

### *Diferenças de Opinião*

22. Se surgirem diferenças de opinião dentro da equipa de trabalho, com os consultados e, quando aplicável, entre o sócio de trabalho e o revisor do controlo de qualidade do trabalho, a equipa de trabalho deve seguir as políticas e procedimentos da firma para o tratamento e resolução das diferenças de opinião.

### **Monitorização**

23. Um sistema de controlo de qualidade eficaz inclui um processo de monitorização concebido para proporcionar à firma garantia razoável de fiabilidade de que as suas políticas e procedimentos relativos ao sistema de controlo de qualidade têm relevância, são adequados e operam com eficácia. O sócio responsável pelo trabalho deve considerar os resultados do processo de monitorização da firma, conforme evidenciados na última

informação divulgada pela firma e, se aplicável, por outras firmas da rede, e se as deficiências notadas nessa informação podem afetar o trabalho de auditoria. (Ref: Parágrafos A34 a A36)

## **Documentação**

24. O auditor deve incluir na documentação de auditoria:<sup>5</sup>
- (a) As questões identificadas no que respeita ao cumprimento de requisitos éticos relevantes e a forma como foram resolvidas.
  - (b) As conclusões sobre o cumprimento de requisitos de independência aplicáveis ao trabalho de auditoria e quaisquer discussões no seio da firma que suportem essas conclusões.
  - (c) As conclusões atingidas no que respeita à aceitação e continuação dos relacionamentos com os clientes e dos trabalhos de auditoria.
  - (d) A natureza e o âmbito das consultas realizadas no decurso do trabalho de auditoria, juntamente com as respetivas conclusões. (Ref: Parágrafo A37)
25. O revisor do controlo de qualidade do trabalho deve documentar, relativamente ao trabalho de auditoria objeto de revisão, que:
- (a) Os procedimentos exigidos pelas políticas da firma quanto à revisão do controlo de qualidade do trabalho foram executados;
  - (b) A revisão do controlo de qualidade do trabalho foi concluída antes ou à data do relatório do auditor; e
  - (c) O revisor não tem conhecimento de quaisquer matérias por resolver que o possam levar a crer que os julgamentos significativos feitos pela equipa de trabalho e as conclusões atingidas não foram apropriados.

\*\*\*

## **Material de Aplicação e Outro Material Explicativo**

### **Sistema de Controlo de Qualidade e Papel das Equipas de Trabalho**

(Ref: Parágrafo 2)

- A1. A ISQC 1, ou os requisitos nacionais que sejam pelo menos tão exigentes, tratam as responsabilidades da firma em estabelecer e manter o seu sistema de controlo de qualidade para trabalhos de auditoria. O sistema de controlo de qualidade inclui as políticas e procedimentos que tratam cada um dos seguintes elementos:

---

<sup>5</sup> ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafos 8 a 11, e A6

- Responsabilidades de liderança relativas à qualidade dentro da firma;
- Requisitos éticos relevantes;
- Aceitação e continuação dos relacionamentos com os clientes e de trabalhos específicos;
- Recursos humanos;
- Execução do trabalho; e
- Monitorização.

Os requisitos nacionais que tratam as responsabilidades da firma em estabelecer e manter um sistema de controlo de qualidade são pelo menos tão exigentes como os da ISQC 1 quando tratam todos os elementos referidos neste parágrafo e impõem obrigações à firma que permitem atingir os objetivos dos requisitos estabelecidos na ISQC 1.

*Confiança no Sistema de Controlo de Qualidade da Firma* (Ref: Parágrafo 4)

- A2. Salvo se a informação prestada pela firma ou por outras entidades sugerir o contrário, a equipa de trabalho pode confiar no sistema de controlo de qualidade da firma em relação a, por exemplo:
- Competência do pessoal, por via do seu recrutamento e formação formal.
  - Independência por via da recolha e comunicação de informação relevante sobre independência.
  - Manutenção de relacionamentos com os clientes através de sistemas de aceitação e continuação.
  - Aderência aos requisitos legais e regulamentares aplicáveis através do processo de monitorização.

**Responsabilidades de Liderança para a Qualidade em Auditorias**

(Ref: Parágrafo 8)

- A3. As ações do sócio responsável pelo trabalho e as mensagens apropriadas aos outros membros da equipa de trabalho, ao tomarem a responsabilidade pela qualidade global em cada trabalho de auditoria, enfatizam:
- (a) A importância para a qualidade da auditoria de:
    - (i) Executar trabalho que cumpra as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis;
    - (ii) Cumprir as políticas e procedimentos de controlo de qualidade da firma, conforme aplicável;
    - (iii) Emitir relatórios de auditoror que sejam apropriados nas circunstâncias; e



- (iv) A equipa de trabalho ter capacidade para suscitar questões sem medo de represálias; e
- (b) O facto de que a qualidade é essencial na execução de trabalhos de auditoria.

### **Requisitos Éticos Relevantes**

*Cumprimento dos Requisitos Éticos Relevantes* (Ref: Parágrafo 9)

- A4. O Código do IESBA estabelece os princípios fundamentais de ética profissional, que incluem:
  - (a) Integridade;
  - (b) Objetividade;
  - (c) Competência e zelo profissional;
  - (d) Confidencialidade; e
  - (e) Comportamento profissional.

Definição de “Firma”, “Rede” e “Firma de Rede (Ref: Parágrafos 9–11)

- A5. As definições de “firma”, “rede” ou “firma da rede” em requisitos éticos relevantes podem diferir das estabelecidas nesta ISA. Por exemplo, o Código do IESBA define uma “firma” como:
  - (a) Um profissional individual, parceria ou sociedade de contabilistas ou auditores profissionais;
  - (b) Uma entidade que controla tais entidades através de propriedade, de gestão ou outros meios; e
  - (c) Uma entidade controlada por tais entidades através de propriedade, de gestão ou outros meios.

O Código do IESBA também proporciona orientação em relação aos termos “rede” e “firma da rede”.

Ao cumprir os requisitos dos parágrafos 9 a 11, aplicam-se as definições usadas nos requisitos éticos relevantes, na medida do necessário para interpretar esses requisitos éticos.

*Ameaças à Independência* (Ref: Parágrafo 11(c))

- A6. O sócio responsável pelo trabalho pode identificar uma ameaça à independência respeitante ao trabalho de auditoria que as salvaguardas não permitam eliminar ou reduzir para um nível aceitável. Nesse caso, conforme exigido pelo parágrafo 11(c), o sócio responsável pelo trabalho contacta a(s) pessoa(s) relevante(s) dentro da firma para determinar a ação apropriada,

que pode incluir a eliminação da atividade ou interesse que cria a ameaça ou a renúncia ao trabalho de auditoria, quando essa renúncia for possível segundo a lei ou regulamento aplicável.

#### Considerações específicas para Entidades do Setor Público

- A7. Podem existir medidas estatutárias que proporcionem salvaguardas para a independência dos auditores do setor público. Porém, os auditores do setor público ou as firmas de auditoria que realizem auditorias do setor público em nome do auditor estatutário podem, dependendo dos termos do mandato numa dada jurisdição, necessitar de adaptar a sua abordagem a fim de promover o cumprimento do espírito do parágrafo 11. Tal pode incluir, quando o mandato do auditor do setor público não permitir a renúncia do trabalho, a divulgação por meio de um relatório público das circunstâncias ocorridas e que, no setor privado, conduziriam à renúncia do auditor.

#### **Aceitação e Continuação de Relacionamentos com os Clientes e de Trabalhos de Auditoria** (Ref: Parágrafo 12)

- A8. A ISQC 1 exige que as firmas obtenham a informação considerada necessária nas circunstâncias antes de aceitar um trabalho para um novo cliente, de decidir sobre a continuação ou não de um trabalho existente e de ponderar a aceitação de um novo trabalho para um cliente existente.<sup>6</sup> As informações que se seguem ajudam o sócio responsável pelo trabalho a determinar se as conclusões atingidas no que respeita à aceitação e continuação dos relacionamentos com os clientes e de trabalhos de auditoria são apropriadas:
- Integridade dos principais proprietários, da gestão de topo e dos encarregados da governação da entidade;
  - Se a equipa de trabalho é competente para executar o trabalho de auditoria e tem as capacidades necessárias, incluindo tempo e recursos;
  - Se a firma e a equipa de trabalho podem cumprir os requisitos éticos relevantes; e
  - Matérias significativas que tenham surgido durante o trabalho de auditoria corrente ou anterior e respetivas implicações para a continuação do relacionamento.
- A9. As disposições legais, regulamentares ou requisitos éticos relevantes<sup>7</sup> podem exigir que o auditor solicite ao auditor antecessor, antes de aceitar um trabalho, que lhe forneça informação relativamente a factos e circunstâncias que, no julgamento do auditor antecessor, o auditor necessita ter conhecimento antes

<sup>6</sup> ISQC 1, parágrafo 27(a)

<sup>7</sup> Ver, por exemplo, o parágrafo R320.8 do Código do IESBA.

de decidir aceitar o trabalho. Em algumas situações, pode ser solicitado ao auditor antecessor, pelo auditor sucessor proposto, que forneça informações relacionadas com casos de incumprimento, identificados ou suspeitos, de leis e regulamentos ao auditor sucessor proposto. Por exemplo, quando o auditor antecessor tenha renunciado ao trabalho em resultado da identificação ou suspeita de casos de incumprimento de leis e regulamentos, o Código do IESBA exige que o auditor antecessor, a pedido do auditor sucessor proposto, forneça todos esses factos e outra informação relativa a tal incumprimento que, na opinião do auditor antecessor, o auditor sucessor proposto deva ter conhecimento antes de decidir se aceita a nomeação para a auditoria.<sup>8</sup>

*Considerações Específicas para Entidades do Setor Público* (Ref: Parágrafos 12–13)

- A10. No setor público, os auditores podem ser designados de acordo com procedimentos legais. Consequentemente, determinados requisitos e considerações respeitantes à aceitação e continuação de relacionamentos com os clientes e dos trabalhos de auditoria, conforme estabelecidos nos parágrafos 12, 13 e A9, podem não ser relevantes. Não obstante, a informação recolhida em consequência do processo descrito pode ser relevante para os auditores do setor público na execução de avaliações do risco e no desempenho de responsabilidades de relato.

**Designação de Equipas de Trabalho** (Ref: Parágrafo 14)

- A11. Uma equipa de trabalho inclui uma pessoa com competência numa área especializada de contabilidade ou auditoria, contratada ou empregada pela firma, se existir, que executa procedimentos de auditoria no trabalho. Porém, uma pessoa com essa competência não é um membro da equipa de trabalho se o seu envolvimento se limitar a consultas. As consultas são tratadas nos parágrafos 18, A22 e A23.
- A12. Ao considerar as competências e capacidades apropriadas que são esperadas da equipa de trabalho como um todo, o sócio responsável pelo trabalho pode, relativamente à equipa de trabalho, tomar em consideração matérias como:
- Entendimento e experiência prática em trabalhos de auditoria de natureza e complexidade semelhantes por via de formação e participação apropriados.
  - Compreensão das normas profissionais e dos requisitos regulamentares e legais.
  - Competência técnica, incluindo competência relevante em tecnologias de informação e áreas especializadas de contabilidade ou auditoria.

---

<sup>8</sup> Ver, por exemplo, os parágrafos R360.22 e R360.23 do Código do IESBA.



- Conhecimento dos setores de atividade relevantes em que o cliente opera.
- Capacidade de efetuar julgamento profissional.
- Compreensão das políticas e procedimentos de controlo de qualidade da firma.

### *Considerações Específicas para Entidades do Setor Público*

A13. No setor público, uma competência adicional apropriada pode incluir as habilitações que sejam necessárias para dar cumprimento aos termos do mandato de auditoria numa determinada jurisdição. Tal competência pode incluir o conhecimento das modalidades de relato aplicáveis, incluindo o relato destinado ao legislador ou a outro órgão de governação ou o relato no interesse público. O âmbito mais alargado de uma auditoria do setor público pode incluir, por exemplo, alguns aspetos de auditoria de desempenho ou uma avaliação integral do cumprimento das leis, regulamentos ou outras disposições, e prevenir e detetar fraudes e corrupção.

### **Execução do Trabalho**

#### *Direção, Supervisão e Execução (Ref: Parágrafo 15(a))*

- A14. Dirigir a equipa de trabalho envolve informar os respetivos membros sobre matérias como:
- As suas responsabilidades, incluindo a necessidade de cumprir os requisitos éticos relevantes e de planear e executar uma auditoria com ceticismo profissional, tal como exigido pela ISA 200.<sup>9</sup>
  - As responsabilidades dos respetivos sócios, quando a condução de um trabalho de auditoria envolver mais do que um sócio.
  - Os objetivos do trabalho a executar
  - A natureza do negócio da entidade.
  - As questões relacionadas com o risco.
  - Os problemas que possam surgir.
  - A abordagem pormenorizada para a execução do trabalho.

A discussão entre os membros da equipa de trabalho permite que os membros menos experientes coloquem questões aos membros mais experientes, de tal forma que possa haver uma comunicação apropriada dentro da equipa de trabalho.

<sup>9</sup> ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo 15

- A15. O trabalho de grupo e formação apropriados ajudam os membros da equipa de trabalho menos experientes a compreenderem claramente os objetivos do trabalho atribuído.
- A16. A supervisão inclui matérias como:
- Acompanhar o progresso do trabalho de auditoria.
  - Considerar a competência e capacidades dos membros individuais da equipa de trabalho, nomeadamente se têm tempo suficiente para executar o seu trabalho, se compreendem as suas instruções e se o trabalho está a ser executado de acordo com a abordagem planeada do trabalho de auditoria.
  - Tratar de matérias significativas que surjam durante o trabalho de auditoria, considerando a sua importância e modificando apropriadamente a abordagem planeada.
  - Identificar matérias para consulta ou consideração por membros mais experientes da equipa de trabalho durante o trabalho de auditoria.

### *Revisões*

#### Responsabilidades de Revisão (Ref: Parágrafo 16)

- A17. De acordo com a ISQC 1, as políticas e procedimentos da firma relativas à responsabilidade de revisão determinam que o trabalho dos membros menos experientes da equipa seja revisto por membros mais experientes da equipa.<sup>10</sup>
- A18. Uma revisão consiste em considerar, por exemplo, se:
- O trabalho foi executado de acordo com as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis;
  - Foram identificadas matérias significativas para posterior consideração;
  - Foram realizadas consultas apropriadas e as conclusões daí resultantes foram documentadas e implementadas;
  - Existe a necessidade de rever a natureza, oportunidade e extensão do trabalho executado;
  - O trabalho executado suporta as conclusões atingidas e está apropriadamente documentado;
  - A prova obtida é suficiente e apropriada para suportar o relatório do auditor; e
  - Os objetivos dos procedimentos do trabalho foram atingidos.

---

<sup>10</sup> ISQC 1, parágrafo 33

Revisão do Trabalho Executado pelo Sócio Responsável pelo Trabalho  
(Ref: Parágrafo 17)

A19. Revisões oportunas do que se segue, efetuadas pelo sócio responsável pelo trabalho nas fases apropriadas durante o trabalho, permitem que matérias significativas sejam resolvidas em tempo oportuno com satisfação do sócio responsável pelo trabalho até à data do relatório do auditor ser emitido:

- Áreas críticas de julgamento, especialmente as relacionadas com matérias difíceis ou controversas identificadas no decurso do trabalho;
- Riscos significativos; e
- Outras áreas que o sócio responsável pelo trabalho considere importantes.

O sócio responsável pelo trabalho não necessita de rever toda a documentação de auditoria, mas pode fazê-lo. Porém, conforme exigido pela ISA 230, o sócio documenta a extensão e oportunidade das revisões.<sup>11</sup>

A20. Um sócio responsável pelo trabalho que assuma uma auditoria no decurso do trabalho pode aplicar os procedimentos de revisão, conforme descrito no parágrafo A19, para rever o trabalho efetuado até à data da alteração, a fim de assumir as responsabilidades como sócio responsável pelo trabalho.

*Considerações Relevantes Quando é Utilizado um Membro na Equipa de Trabalho com Competência numa Área Especializada de Contabilidade ou Auditoria*  
(Ref: Parágrafos 15–17)

A21. Quando é utilizado um membro na equipa de trabalho com competência numa área especializada de contabilidade ou auditoria, a direção, supervisão e revisão do trabalho desse membro da equipa de trabalho pode incluir matérias como:

- Acordar com esse membro a natureza, âmbito e objetivos do seu trabalho e a natureza, oportunidade e extensão das comunicações entre esse membro e outros membros da equipa de trabalho, bem como o papel de cada um nessa comunicação.
- Avaliar a adequação do trabalho desse membro, incluindo a relevância e razoabilidade dos seus resultados ou conclusões e a sua consistência com outras provas de auditoria.

*Consultas* (Ref: Parágrafo 18)

A22. As consultas sobre questões técnicas, éticas e outras matérias dentro da firma ou, quando aplicável, fora da firma, podem ser eficazes quando os que são consultados:

<sup>11</sup> ISA 230, parágrafo 9(c)

- Estão na posse de todos os factos relevantes que lhes permitam apresentar pareceres fundamentados; e
  - Têm conhecimentos, antiguidade no cargo e experiência apropriados.
- A23. Pode ser apropriado que a equipa de trabalho proceda a consultas fora da firma, por exemplo quando a firma não tenha recursos internos apropriados. A equipa pode tirar proveito de serviços de consultoria prestados por outras firmas, organizações profissionais e entidades reguladoras, ou organizações comerciais que proporcionem serviços de controlo de qualidade relevantes.

### *Revisão do Controlo de Qualidade do Trabalho*

Conclusão da Revisão do Controlo de Qualidade do Trabalho antes da Data do Relatório do Auditor (Ref: Parágrafo 19(c))

- A24. A ISA 700 (Revista) exige que o relatório do auditor não tenha data anterior à data em que o auditor obteve prova de auditoria suficiente e apropriada na qual basear a sua opinião sobre as demonstrações financeiras.<sup>12</sup> Nos casos de uma auditoria de demonstrações financeiras de entidades admitidas à cotação ou de um trabalho que cumpra os critérios para uma revisão do controlo de qualidade, tal revisão ajuda o auditor a determinar se foi obtida suficiente prova de auditoria apropriada.
- A25. A condução da revisão do controlo de qualidade do trabalho de forma oportuna e em fases apropriadas durante o trabalho, até à data do relatório do auditor, permite que as matérias significativas sejam prontamente resolvidas para conforto do revisor do controlo de qualidade do trabalho.
- A26. Concluir a revisão do controlo de qualidade do trabalho significa a conclusão pelo revisor do controlo de qualidade do trabalho dos requisitos dos parágrafos 20 e 21 e, quando aplicável, o cumprimento do parágrafo 22. A documentação da revisão do controlo de qualidade do trabalho pode ser concluída após a data do relatório do auditor como parte da elaboração do arquivo final de auditoria. A ISA 230 estabelece os requisitos e dá orientação a este respeito.<sup>13</sup>

Natureza, Extensão e Oportunidade da Revisão do Controlo de Qualidade do Trabalho (Ref: Parágrafo 20)

- A27. Manter-se alerta para as alterações nas circunstâncias permite ao sócio responsável pelo trabalho identificar situações em que é necessária uma revisão do controlo de qualidade do trabalho, mesmo que no início do trabalho tal revisão não fosse exigida.

---

<sup>12</sup> ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, parágrafo 49

<sup>13</sup> ISA 230, parágrafos 14 a 16

- A28. A extensão da revisão do controlo de qualidade do trabalho pode depender, entre outras coisas, da complexidade do trabalho de auditoria, de se tratar ou não de uma entidade admitida à cotação e do risco de que o relatório do auditor possa não ser apropriado nas circunstâncias. A realização de uma revisão do controlo de qualidade do trabalho não reduz as responsabilidades do sócio responsável pelo trabalho de auditoria e pela sua execução.
- A29. Quando se aplicar a ISA 701<sup>14</sup>, as conclusões atingidas pela equipa de trabalho para formular o relatório do auditor incluem que se tenha determinado:
- As matérias relevantes de auditoria a comunicar no relatório do auditor;
  - As matérias relevantes de auditoria que não serão comunicadas no relatório do auditor nos termos do parágrafo 14 da ISA 701, se algum; e
  - Se aplicável, que não há matérias relevantes de auditoria a comunicar face aos factos e circunstâncias da entidade e da auditoria.

Adicionalmente, a revisão da minuta do relatório do auditor de acordo com o parágrafo 20(b) inclui considerações sobre sugestões de redação a incluir na secção das Matérias Relevantes de Auditoria.

#### Revisão do Controlo de Qualidade do Trabalho para Entidades Admitidas à Cotação (Ref: Parágrafo 21)

- A30. Numa revisão do controlo de qualidade do trabalho de uma entidade admitida à cotação, podem ser consideradas outras matérias relevantes para avaliar os julgamentos significativos feitos pela equipa de trabalho, incluindo:
- Riscos significativos identificados durante o trabalho de acordo com a ISA 315 (Revista),<sup>15</sup> e as respostas a esses riscos de acordo com a ISA 330,<sup>16</sup> incluindo a avaliação pela equipa de trabalho e a sua resposta ao risco de fraude de acordo com a ISA 240.<sup>17</sup>
  - Julgamentos efetuados, particularmente os respeitantes à materialidade e aos riscos significativos.
  - A importância e natureza das distorções corrigidas e não corrigidas identificadas durante a auditoria.
  - As matérias a comunicar ao órgão de gestão e aos encarregados da governação e, quando aplicável, a outras entidades, como as entidades reguladoras.

<sup>14</sup> ISA 701, *Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor*

<sup>15</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*

<sup>16</sup> ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

<sup>17</sup> ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*

Estas outras matérias, dependendo das circunstâncias, podem também ser aplicáveis em revisões do controlo de qualidade do trabalho para auditorias de demonstrações financeiras de outras entidades.

Considerações específicas para Pequenas Entidades (Ref: Parágrafos 20–21)

- A31. Além das auditorias de demonstrações financeiras de entidades admitidas à cotação, é necessária uma revisão do controlo de qualidade dos trabalhos de auditoria que satisfaçam os critérios, estabelecidos pela firma, que sujeitam os trabalhos a uma revisão do controlo de qualidade do trabalho. Em alguns casos, nenhum dos trabalhos de auditoria da firma satisfará os critérios que os sujeitariam a tal revisão.

Considerações específicas para Entidades do Setor Público (Ref: Parágrafos 20–21)

- A32. No setor público, um auditor designado oficialmente (por exemplo, um Auditor do Tribunal de Contas ou outra pessoa devidamente qualificada designada em seu nome), pode agir com funções equivalentes às de sócio responsável pelo trabalho com a responsabilidade geral por auditorias do setor público. Em tais circunstâncias, quando aplicável, a seleção do revisor do controlo de qualidade do trabalho inclui a apreciação da necessidade de independência em relação à entidade auditada e da capacidade do revisor do controlo de qualidade do trabalho para fazer uma avaliação objetiva.
- A33. As entidades admitidas à cotação conforme referido nos parágrafos 21 e A28 não são comuns no setor público. Porém, podem existir outras entidades do setor público que são significativas devido à sua dimensão, complexidade ou a aspetos de interesse público e que, conseqüentemente, têm um conjunto alargado de interessados. Os exemplos incluem sociedades detidas pelo Estado e sociedades de serviços públicos. As transformações em curso no setor público podem também dar origem a novos tipos de entidades significativas. Não existem critérios objetivos fixados em que se fundamente a determinação do que é significativo. Não obstante, os auditores do setor público avaliam quais as entidades que poderão assumir importância suficiente para exigir a execução de uma revisão do controlo de qualidade do trabalho.

**Monitorização** (Ref: Parágrafo 23)

- A34. A ISQC 1 exige que a firma estabeleça procedimentos de monitorização concebidos para lhe proporcionar garantia razoável de fiabilidade de que as políticas e procedimentos relacionados com o sistema de controlo de qualidade são relevantes, adequados e operam com eficácia.<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> ISQC 1, parágrafo 48

- A35. Ao considerar as deficiências que podem afetar o trabalho de auditoria, o sócio responsável pelo trabalho pode ter em consideração as medidas que a firma tomou para retificar a situação que o sócio responsável pelo trabalho considere serem suficientes no contexto dessa auditoria.
- A36. Uma deficiência no sistema de controlo de qualidade da firma não indica necessariamente que um trabalho de auditoria em particular não foi executado de acordo com normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis, ou que o relatório do auditor não foi apropriado.

## **Documentação**

### *Documentação das Consultas (Ref: Parágrafo 24(d))*

- A37. A documentação das consultas a outros profissionais que envolvam matérias difíceis ou controversas suficientemente completa e pormenorizada contribui para a compreensão:
- Da questão sobre a qual se procurou a consulta; e
  - Dos resultados da consulta, incluindo quaisquer decisões tomadas, da base para essas decisões e do modo como foram implementadas.

# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 230

## DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA

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

### ÍNDICE

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1
Natureza e Finalidades da Documentação de Auditoria .....	2–3
Data de Eficácia .....	4
<b>Objetivo</b> .....	5
<b>Definições</b> .....	6
<b>Requisitos</b>	
Preparação Oportuna da Documentação de Auditoria .....	7
Documentação dos Procedimentos de Auditoria Executados e da Prova de Auditoria Obtida .....	8–13
Organização do Arquivo Final de Auditoria .....	14–16
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Preparação Oportuna da Documentação de Auditoria .....	A1
Documentação dos Procedimentos de Auditoria Executados e da Prova de Auditoria Obtida .....	A2–A20
Organização do Arquivo Final de Auditoria .....	A21–A24
Apêndice: Requisitos Específicos de Documentação de Auditoria em Outras ISA	

---

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 230, *Documentação de Auditoria*, 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 na preparação da documentação de auditoria para uma auditoria de demonstrações financeiras. O Apêndice lista outras ISA que contêm requisitos e orientações específicos de documentação. Os requisitos específicos de documentação de outras ISA não limitam a aplicação desta ISA. A lei e regulamentos podem estabelecer requisitos adicionais de documentação.

### Natureza e Finalidades da Documentação de Auditoria

2. A documentação de auditoria que satisfaça os requisitos desta ISA e os requisitos específicos de documentação de outras ISA relevantes proporciona:
  - (a) Prova dos fundamentos do auditor para concluir acerca da consecução dos objetivos gerais do auditor;<sup>1</sup> e
  - (b) Prova de que a auditoria foi planeada e executada de acordo com as ISA e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis.
3. A documentação de auditoria serve uma multiplicidade de finalidades adicionais, nomeadamente:
  - Ajudar a equipa de trabalho a planear e executar a auditoria.
  - Ajudar os membros da equipa de trabalho responsáveis pela supervisão a orientar e supervisionar o trabalho de auditoria e a cumprir as suas responsabilidades de revisão de acordo com a ISA 220.<sup>2</sup>
  - Permitir a responsabilização da equipa de trabalho pelo trabalho realizado.
  - Manter um registo das matérias de importância continuada para auditorias futuras.
  - Permitir a condução de revisões e inspeções de controlo de qualidade de acordo com a ISQC 1<sup>3</sup> ou com requisitos nacionais que sejam pelo menos tão exigentes.<sup>4</sup>
  - Permitir a condução de inspeções externas de acordo com os requisitos legais, regulamentares ou outros aplicáveis.

<sup>1</sup> ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo 11

<sup>2</sup> ISA 220, *Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafos 15 a 17

<sup>3</sup> ISQC 1, *Controlo de Qualidade para Firmas que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e de Serviços Relacionados*, parágrafos 32, 33, 35 a 38, e 48

<sup>4</sup> ISA 220, parágrafo 2

## **Data de Eficácia**

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

## **Objetivo**

5. O objetivo do auditor é preparar documentação que proporcione:
  - (a) Um registo suficiente e apropriado dos fundamentos para o seu relatório; e
  - (b) Prova de que a auditoria foi planeada e executada de acordo com as ISA e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

## **Definições**

6. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
  - (a) Documentação de auditoria – Registo dos procedimentos de auditoria executados, da prova de auditoria obtida e das conclusões a que o auditor chegou (é também usada, por vezes, a expressão “papéis de trabalho”).
  - (b) Dossier de auditoria – Um ou mais arquivos ou outros meios de armazenamento, em forma física ou eletrónica, contendo os registos que integram a documentação de auditoria relativa a um trabalho específico.
  - (c) Auditor experiente – Um indivíduo (interno ou externo à firma) com experiência prática de auditoria e um conhecimento razoável:
    - (i) De processos de auditoria;
    - (ii) Das ISA e dos requisitos legais e regulamentares aplicáveis;
    - (iii) Do ambiente do negócio em que a entidade opera; e
    - (iv) Dos assuntos de auditoria e de relato financeiro relevantes para o setor de atividade da entidade.

## **Requisitos**

### **Preparação Oportuna da Documentação de Auditoria**

7. O auditor deve preparar a documentação de auditoria em tempo oportuno. (Ref: Parágrafo A1)

## **Documentação dos Procedimentos de Auditoria Executados e da Prova de Auditoria Obtida**

### *Forma, Conteúdo e Extensão da Documentação de Auditoria*

8. O auditor deve preparar documentação de auditoria suficiente para habilitar um auditor experiente sem ligação anterior à auditoria a compreender: (Ref: Parágrafos A2 a A5, A16 e A17)
  - (a) A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria executados para cumprir as ISA e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis; (Ref: Parágrafos A6 e A7)
  - (b) Os resultados dos procedimentos de auditoria executados e a prova de auditoria obtida; e
  - (c) Matérias significativas que surgiram durante a auditoria, respetivas conclusões e julgamentos profissionais significativos feitos para atingir essas conclusões. (Ref: Parágrafos A8 a A11)
9. Ao documentar a natureza, oportunidade, e extensão dos procedimentos de auditoria executados, o auditor deve registar:
  - (a) As características que identificam os assuntos específicos ou matérias testadas; (Ref: Parágrafo A12)
  - (b) Quem realizou o trabalho de auditoria e a data em que tal trabalho foi concluído; e
  - (c) Quem reviu o trabalho executado e a data e extensão de tal revisão. (Ref: Parágrafo A13)
10. O auditor deve documentar as discussões de matérias significativas com o órgão de gestão, os encarregados da governação e outros, incluindo a natureza das matérias significativas discutidas e quando e com quem as discussões tiveram lugar. (Ref: Parágrafo A14)
11. Se o auditor tiver identificado informações que sejam inconsistentes com as suas conclusões finais respeitantes a uma matéria significativa, deve documentar a forma como tratou essas inconsistências. (Ref: Parágrafo A15)

### *Não Aplicação de um Requisito Relevante*

12. Se, em circunstâncias excepcionais, o auditor julgar necessário não aplicar um requisito relevante de uma ISA, deve documentar de que forma os procedimentos de auditoria alternativos executados atingem o objetivo desse requisito e as razões da sua não aplicação. (Ref: Parágrafos A18 e A19)

*Matérias que Surjam após a Data do Relatório do Auditor*

13. Se, em circunstâncias excepcionais, o auditor executar novos procedimentos de auditoria ou procedimentos adicionais ou tirar novas conclusões após a data do seu relatório, deve documentar: (Ref: Parágrafo A20)
  - (a) As circunstâncias encontradas;
  - (b) Os novos procedimentos de auditoria ou procedimentos adicionais executados, a prova de auditoria obtida e as conclusões atingidas e o respectivo efeito no seu relatório; e
  - (c) Quando e por quem foram feitas e revistas as alterações resultantes à documentação de auditoria.

**Organização do Arquivo Final de Auditoria**

14. O auditor deve reunir a documentação de auditoria num arquivo de auditoria e completar o processo administrativo de organização do arquivo final de auditoria em tempo oportuno após a data do seu relatório. (Ref: Parágrafos A21 e A22)
15. Após a organização do arquivo final de auditoria ter sido concluída, o auditor não deve eliminar ou remover documentação de auditoria de qualquer natureza antes do fim do respectivo período de conservação. (Ref: Parágrafo A23)
16. Em circunstâncias que não as previstas no parágrafo 13, quando o auditor considerar necessário modificar a documentação de auditoria existente ou adicionar nova documentação de auditoria após a organização do arquivo final de auditoria, deve documentar, independentemente da natureza das modificações ou adições: (Ref: Parágrafo A24)
  - (a) As razões específicas para essas modificações ou adições; e
  - (b) Quando e por quem foram feitas e revistas.

\*\*\*

**Material de Aplicação e Outro Material Explicativo**

**Preparação Oportuna da Documentação de Auditoria** (Ref: Parágrafo 7)

- A1. A preparação de documentação de auditoria suficiente e apropriada em tempo oportuno contribui para aumentar a qualidade da auditoria e facilita a revisão e avaliação eficazes da prova de auditoria obtida e das conclusões atingidas antes da finalização do relatório do auditor. A documentação preparada após o trabalho de auditoria ter sido executado será provavelmente menos rigorosa do que a documentação preparada durante a execução do trabalho.

## Documentação dos Procedimentos de Auditoria Executados e da Prova de Auditoria Obtida

*Forma, Conteúdo e Extensão da Documentação de Auditoria* (Ref: Parágrafo 8)

- A2. A forma, conteúdo e extensão da documentação de auditoria depende de fatores como:
- A dimensão e complexidade da entidade.
  - A natureza dos procedimentos de auditoria a executar.
  - Os riscos de distorção material identificados.
  - A importância da prova de auditoria obtida.
  - A natureza e extensão das exceções identificadas.
  - A necessidade de documentar uma conclusão ou o fundamento para uma conclusão que não possa ser facilmente determinável a partir da documentação do trabalho executado ou da prova de auditoria obtida.
  - A metodologia de auditoria e as ferramentas usadas.
- A3. A documentação de auditoria pode ser registada em papel ou em meios eletrónicos ou outros. Exemplos de documentação de auditoria incluem:
- Programas de auditoria.
  - Análises.
  - Memorandos relativos a assuntos específicos.
  - Resumos de matérias significativas.
  - Cartas de confirmação e de representação.
  - Listas de verificação.
  - Correspondência (incluindo e-mails) respeitante a matérias significativas.
- O auditor pode incluir extratos ou cópias de registos da entidade (por exemplo, acordos e contratos significativos e específicos) como parte da documentação de auditoria. A documentação de auditoria não substitui, porém, os registos contabilísticos da entidade.
- A4. O auditor não precisa de incluir na documentação de auditoria minutas de papéis de trabalho e de demonstrações financeiras entretanto substituídos, notas que reflitam entendimentos incompletos ou preliminares, cópias anteriores de documentos corrigidos de erros tipográficos ou outros e duplicados de documentos.
- A5. As explicações verbais do auditor, em si mesmas, não representam suporte adequado para o trabalho que o auditor executou ou para as conclusões que tirou, mas podem ser usadas para explicar ou clarificar informação contida na documentação de auditoria.

## Documentação de Cumprimento das ISA (Ref: Parágrafo 8(a))

- A6. Em princípio, do cumprimento dos requisitos desta ISA resultará que a documentação de auditoria é suficiente e apropriada nas circunstâncias. Outras ISA contêm requisitos específicos de documentação que se destinam a clarificar a aplicação desta ISA nas circunstâncias particulares dessas outras ISA. Os requisitos específicos de documentação de outras ISA não limitam a aplicação desta ISA. Além disso, a ausência de um requisito de documentação numa ISA em particular não pretende sugerir que não haverá qualquer documentação a preparar em consequência do cumprimento dessa ISA.
- A7. A documentação de auditoria proporciona prova de que a auditoria cumpre as ISA. Porém, não é necessário nem praticável que o auditor documente todas as matérias consideradas ou julgamentos profissionais feitos numa auditoria. Além disso, não é necessário que o auditor documente separadamente (numa lista de verificação, por exemplo) o cumprimento sobre matérias relativamente às quais esse cumprimento está demonstrado em documentos incluídos no arquivo de auditoria. Por exemplo:
- A existência de um plano de auditoria adequadamente documentado demonstra que o auditor planeou a auditoria.
  - A existência de uma carta de compromisso de trabalho assinada no arquivo de auditoria demonstra que o auditor acordou os termos do trabalho de auditoria com o órgão de gestão ou, quando apropriado, com os encarregados da governação.
  - Um relatório do auditor contendo uma opinião com as reservas apropriadas sobre as demonstrações financeiras demonstra que o auditor cumpriu os requisitos para expressar uma opinião com reservas nas circunstâncias especificadas nas ISA.
  - Em relação a requisitos que se aplicam geralmente no decurso de toda a auditoria, podem existir várias formas de demonstrar o seu cumprimento no arquivo de auditoria:
    - Por exemplo, pode não haver uma única forma de documentar o ceticismo profissional do auditor, mas a documentação de auditoria pode, apesar de tudo, proporcionar prova do exercício pelo auditor de ceticismo profissional de acordo com as ISA. Relativamente a estimativas contabilísticas, por exemplo, quando a prova de auditoria obtida inclui prova que tanto corrobora como contradiz asserções do órgão de gestão, documentar como o auditor avaliou essa prova, incluindo os julgamentos profissionais efetuados ao formar uma conclusão sobre a suficiência e apropriação da prova de auditoria obtida.

- De forma semelhante, há várias formas de demonstrar na documentação de auditoria que o sócio responsável pelo trabalho assumiu a responsabilidade pela direção, supervisão e execução da auditoria em conformidade com as ISA. Essa demonstração pode incluir a documentação do envolvimento oportuno do sócio responsável pelo trabalho em algumas partes da auditoria, como por exemplo a participação nas discussões da equipa exigidas pela ISA 315 (Revista).<sup>5</sup>

#### Documentação de Matérias Significativas e dos Respetivos Julgamentos Profissionais (Ref: Parágrafo 8(c))

- A8. Julgar a importância de uma matéria exige uma análise objetiva dos factos e das circunstâncias. Os exemplos de matérias significativas incluem:
- Matérias que dão origem a riscos significativos (conforme definido na ISA 315 (Revista)).<sup>6</sup>
  - Resultados de procedimentos de auditoria que indiquem: (a) que as demonstrações financeiras possam estar materialmente distorcidas, ou (b) uma necessidade de rever a avaliação dos riscos de distorção material feita anteriormente pelo auditor e das suas respostas a esses riscos.
  - Circunstâncias que causem ao auditor dificuldades significativas na aplicação dos necessários procedimentos de auditoria,
  - Conclusões que possam resultar numa modificação da opinião do auditor ou na inclusão de um parágrafo de Ênfase no seu relatório.
- A9. Um fator importante na determinação da forma, conteúdo e extensão da documentação de auditoria de matérias significativas é a extensão do julgamento profissional exercido ao executar o trabalho e ao avaliar os resultados. A documentação dos julgamentos profissionais significativos feitos serve para explicar as conclusões do auditor e reforçar a qualidade do julgamento. Tais matérias assumem particular interesse para os responsáveis pela verificação da documentação de auditoria, nomeadamente para os responsáveis por auditorias subsequentes, na análise de matérias de importância continuada (por exemplo, quando executam uma revisão retrospectiva de estimativas contabilísticas).
- A10. Alguns exemplos de circunstâncias em que, de acordo com o parágrafo 8, é apropriado preparar documentação de auditoria quanto ao uso de julgamento profissional incluem, quando as matérias e julgamentos sejam significativos:

<sup>5</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*, parágrafo 10

<sup>6</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 4(e)

- A motivação da conclusão do auditor quando um requisito refere que o auditor “deve considerar” determinada informação ou fatores e essa consideração for significativa no contexto desse trabalho em particular.
  - A base para a conclusão do auditor quanto à razoabilidade de áreas de julgamento subjetivo do órgão de gestão.
  - A base para a avaliação do auditor sobre se uma estimativa contabilística e respetivas divulgações são razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, ou estão distorcidas.
  - As bases para as conclusões do auditor acerca da autenticidade de um documento, quando for levada a cabo uma investigação adicional (por exemplo utilizando os serviços de um perito apropriado ou procedimentos de confirmação) em resposta a condições identificadas durante a auditoria que levaram o auditor a acreditar que o documento pode não ser autêntico.
  - Quando se aplicar a ISA 701<sup>7</sup>, a determinação das matérias relevantes de auditoria ou de que não há matérias relevantes de auditoria a comunicar.
- A11. O auditor pode considerar útil preparar e reter como parte da documentação de auditoria um resumo (muitas vezes designado memorando de conclusões) que descreva as matérias significativas identificadas durante a auditoria e o modo como foram tratadas ou que inclua referências cruzadas para outra documentação relevante de suporte de auditoria que proporcione tal informação. Tal resumo pode facilitar revisões e inspeções eficazes e eficientes da documentação de auditoria, particularmente para auditorias grandes e complexas. Adicionalmente, a preparação de tal resumo pode ajudar o auditor a considerar as matérias significativas. Pode ainda ajudar o auditor a verificar se, à luz dos procedimentos de auditoria executados e das conclusões atingidas, existe algum objetivo particularmente relevante nas ISA que o auditor não conseguiu satisfazer e que ponha em causa a realização dos seus objetivos globais.

*Identificação de Assuntos ou Matérias Específicas Testadas, do Preparador e do Revisor (Ref: Parágrafo 9)*

- A12. O registo de características identificadoras serve múltiplas finalidades. Por exemplo, permite a responsabilização da equipa de trabalho pelo trabalho realizado e facilita a investigação de exceções ou inconsistências. A identificação das características variará em função da natureza do procedimento de auditoria e do item ou matéria testada. Por exemplo:

---

<sup>7</sup> ISA 701, *Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor*



- Para um teste pormenorizado das ordens de compra feitas pela entidade, o auditor poderá identificar os documentos selecionados para teste através da respetiva data e número de identificação único.
- Para um procedimento que exija a seleção ou revisão de todos os itens de uma dada população acima de uma quantia específica, o auditor pode registar o âmbito do procedimento e identificar a população (por exemplo, todos os lançamentos do registo diário acima de uma determinada quantia).
- Para um procedimento que exija uma amostra sistemática de uma determinada população de documentos, o auditor pode identificar os documentos selecionados registando a sua fonte, o ponto de partida e o intervalo de amostragem (por exemplo, uma amostra sistemática de guias de expedição selecionada a partir de um registo de expedições relativo ao período de 1 de abril a 30 de setembro, partindo da guia número 12345 e selecionando todas as guias em intervalos de 125).
- Para um procedimento que exija indagações de determinadas pessoas da entidade, o auditor pode registar a data das indagações e o nome e categoria do pessoal indagado.
- Para um procedimento de observação, o auditor pode registar o processo ou a matéria a observar, os indivíduos relevantes, as respetivas responsabilidades e onde e quando a observação foi levada a cabo.

A13. A ISA 220 exige que o auditor reveja o trabalho de auditoria efetuado através da revisão da documentação de auditoria.<sup>8</sup> O requisito para documentar quem reviu o trabalho de auditoria executado não implica a necessidade de incluir prova da revisão em cada papel de trabalho específico. Implica, porém, que seja documentado qual o trabalho de auditoria que foi revisto, quem procedeu a essa revisão e quando foi efetuada.

Documentação de Discussões de Matérias Significativas com o Órgão de Gestão, Encarregados da Governação e Outros (Ref: Parágrafo 10)

A14. A documentação não se limita aos registos preparados pelo auditor, podendo incluir outros registos apropriados, como atas de reuniões preparadas pelo pessoal da entidade e aceites pelo auditor. Outras partes com quem o auditor poderá discutir matérias significativas podem incluir outro pessoal dentro da entidade e entidades externas, como pessoas que prestem aconselhamento profissional à entidade.

---

<sup>8</sup> ISA 220, parágrafo 17

## Documentação do Tratamento das Inconsistências (Ref: Parágrafo 11)

- A15. O requisito de documentação da forma como o auditor tratou as inconsistências na informação não implica que o auditor precise de conservar documentação incorreta ou que tenha sido substituída.

## Considerações Específicas para Pequenas Entidades (Ref. Parágrafo 8)

- A16. A documentação relativa à auditoria de uma pequena entidade é geralmente menos extensa do que a de uma entidade maior. Adicionalmente, no caso de uma auditoria em que o sócio responsável pelo trabalho executa todo o trabalho de auditoria, a documentação não inclui matérias que devam ser documentadas exclusivamente para informar ou instruir membros de uma equipa de trabalho ou para proporcionar prova de revisão por outros membros da equipa (por exemplo, não haverá matérias para documentar relativas à supervisão e às discussões com a equipa). No entanto, o sócio responsável pelo trabalho deve cumprir o requisito principal do parágrafo 8 e preparar documentação de auditoria que possa ser entendida por um auditor experiente, pois a documentação de auditoria pode ser sujeita a revisão por entidades externas para fins de regulação ou outros.
- A17. Ao preparar documentação de auditoria, o auditor de uma pequena entidade pode também achar útil e eficiente registar em conjunto vários aspetos da auditoria num único documento, com referências cruzadas para papéis de trabalho de suporte, conforme apropriado. Exemplos de matérias que podem ser documentadas em conjunto numa auditoria de uma pequena entidade incluem a compreensão da entidade e do seu controlo interno, a estratégia global e o plano de auditoria, a materialidade, determinada de acordo com a ISA 320,<sup>9</sup> os riscos avaliados, as matérias significativas notadas durante a auditoria e as conclusões atingidas.

*Não Aplicação de um Requisito Relevante* (Ref: Parágrafo 12)

- A18. Os requisitos das ISA estão concebidos para habilitar o auditor a atingir os objetivos especificados nas ISA e, por este meio, a atingir os objetivos gerais do auditor. Consequentemente, exceto em circunstâncias excecionais, as ISA obrigam ao cumprimento de todos os requisitos relevantes nas circunstâncias da auditoria.
- A19. O requisito de documentação só se aplica a requisitos que sejam relevantes nas circunstâncias. Um requisito só não é relevante<sup>10</sup> nos casos em que:

---

<sup>9</sup> ISA 320, *A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria*

<sup>10</sup> ISA 200, parágrafo 22

- (a) Toda a ISA não é relevante (por exemplo, se uma entidade não tiver uma função de auditoria interna, nada é relevante na ISA 610 (Revista)<sup>11</sup>); ou
- (b) O requisito é condicional e a condição não existe (por exemplo, o requisito para modificar a opinião do auditor quando exista uma incapacidade para obter prova de auditoria suficiente e apropriada e tal incapacidade não se verifica).

*Matérias que Surjam após a Data do Relatório do Auditor* (Ref: Parágrafo 13)

A20. Exemplos de circunstâncias excepcionais incluem factos que se tornam conhecidos do auditor após a data do seu relatório mas que já se verificavam nessa data e que, a serem conhecidos, poderiam ter feito com que as demonstrações financeiras fossem alteradas ou que o auditor modificasse a opinião no seu relatório.<sup>12</sup> As resultantes alterações na documentação de auditoria são revistas de acordo com as responsabilidades de revisão estabelecidas na ISA 220,<sup>13</sup> com o sócio responsável pelo trabalho a assumir a responsabilidade final pelas alterações.

**Organização do Arquivo Final de Auditoria** (Ref: Parágrafos 14 a 16)

A21. A ISQC 1 (ou os requisitos nacionais que sejam pelo menos tão exigentes) exige que as firmas estabeleçam políticas e procedimentos para a conclusão em tempo oportuno da organização dos arquivos de auditoria.<sup>14</sup> Um prazo apropriado para concluir a organização do arquivo final de auditoria é geralmente não superior a 60 dias após a data do relatório do auditor.<sup>15</sup>

A22. A conclusão da organização do arquivo final de auditoria após a data do relatório do auditor é um processo administrativo que não envolve a execução de novos procedimentos de auditoria ou a extração de novas conclusões. Contudo, podem ser feitas alterações à documentação de auditoria durante o processo de organização final, se forem de natureza administrativa. Exemplos de tais alterações incluem:

- Eliminar ou remover documentação substituída.
- Ordenar, juntar e fazer referências cruzadas nos papéis de trabalho.
- Assinar listas de verificação relativas ao processo de organização do arquivo.

<sup>11</sup> ISA 610 (Revista), *Usar o Trabalho de Auditores Internos*, parágrafo 2

<sup>12</sup> ISA 560, *Acontecimentos Subsequentes*, parágrafo 14

<sup>13</sup> ISA 220, parágrafo 16

<sup>14</sup> ISQC 1, parágrafo 45

<sup>15</sup> ISQC 1, parágrafo A54

- Documentar prova de auditoria que o auditor tenha obtido, discutido e acordado com os membros relevantes da equipa de trabalho antes da data do seu relatório.

- A23. A ISQC 1 (ou os requisitos nacionais que sejam pelo menos tão exigentes) exige que as firmas estabeleçam políticas e procedimentos para a retenção da documentação do trabalho.<sup>16</sup> O período de retenção para trabalhos de auditoria é geralmente não inferior a cinco anos a partir da data do relatório do auditor ou, se posterior, a partir da data do relatório do auditor do grupo.<sup>17</sup>
- A24. Um exemplo de uma circunstância em que o auditor pode achar que é necessário modificar a documentação de auditoria existente ou adicionar nova documentação de auditoria após a organização do arquivo ter sido concluída é a necessidade de clarificar documentação de auditoria existente decorrente de comentários recebidos durante as inspeções de monitorização executadas por entidades internas ou externas.

---

<sup>16</sup> ISQC 1, parágrafo 47

<sup>17</sup> ISQC 1, parágrafo A61

## Apêndice

(Ref: parágrafo 1)

### Requisitos Específicos de Documentação de Auditoria em Outras ISA

Este apêndice identifica os parágrafos de outras ISA que contêm requisitos específicos de documentação. Esta lista não substitui a consideração dos requisitos e o respetivo material de aplicação e outro material explicativo das ISA.

- ISA 210, *Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria* – parágrafos 10 a 12
- ISA 220, *Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras* – parágrafos 24 e 25
- ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras* – parágrafos 45 a 48
- ISA 250 (Revista), *Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras* – parágrafo 30
- ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação* – parágrafo 23
- ISA 300, *Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras* – parágrafo 12
- ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente* – parágrafo 32
- ISA 320, *A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria* – parágrafo 14
- ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados* – parágrafos 28 a 30
- ISA 450, *Avaliação de Distorções Identificadas Durante a Auditoria* – parágrafo 15
- ISA 540 (Revista), *Auditar Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações* – parágrafo 39
- ISA 550, *Partes Relacionadas* – parágrafo 28
- ISA 600, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)* – parágrafo 50
- ISA 610 (Revista), *Usar o Trabalho de Auditores Internos* – parágrafos 36 e 37
- ISA 720 (Revista), *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação* – parágrafo 25

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 240**  
**AS RESPONSABILIDADES DO AUDITOR RELATIVAS**  
**A FRAUDE NUMA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES**  
**FINANCEIRAS**

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

**ÍNDICE**

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1
Características da Fraude .....	2–3
Responsabilidade pela Prevenção e Detecção da Fraude .....	4–9
Data de Eficácia .....	10
<b>Objetivos</b> .....	11
<b>Definições</b> .....	12
<b>Requisitos</b>	
Ceticismo Profissional .....	13–15
Discussão entre a Equipa de Trabalho .....	16
Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas .....	17–25
Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material	
Devido a Fraude .....	26–28
Respostas aos Riscos Avaliados de Distorção Material	
Devido a Fraude .....	29–34
Avaliação da Prova de Auditoria .....	35–38
Auditor Incapaz de Continuar o Trabalho .....	39
Declarações Escritas .....	40
Comunicações ao Órgão de Gestão e aos Encarregados da Governação .....	41–43

*A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 240, As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras, 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 as responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras. Especificamente, desenvolve a forma como a ISA 315 (Revista)<sup>1</sup> e a ISA 330<sup>2</sup> devem ser aplicadas em relação aos riscos de distorção material devido a fraude.

### Características da Fraude

2. As distorções nas demonstrações financeiras podem resultar de fraude ou de erro. O que distingue a fraude do erro é se a ação subjacente que resulta na distorção das demonstrações financeiras foi intencional ou não intencional.
3. Embora a fraude seja um conceito jurídico amplo, para efeito das ISA o auditor preocupa-se com a fraude que dá origem a uma distorção material nas demonstrações financeiras. Dois tipos de distorções materiais intencionais são relevantes para o auditor – distorções resultantes de relato financeiro fraudulento e distorções resultantes de apropriação indevida de ativos. Se bem que o auditor possa suspeitar ou, em casos raros, identificar a ocorrência de fraude, não lhe compete extrair conclusões de natureza legal sobre se ocorreu realmente uma fraude. (Ref: Parágrafos A1 a A7)

### Responsabilidade pela Prevenção e Detecção da Fraude

4. A responsabilidade primária pela prevenção e detecção da fraude cabe aos encarregados da governação da entidade e ao órgão de gestão. É importante que o órgão de gestão, com a supervisão dos encarregados da governação, coloque uma forte ênfase na prevenção da fraude, que pode reduzir as oportunidades de ocorrência da fraude, e no desencorajamento da fraude, que pode persuadir os indivíduos a não cometer fraude devido à probabilidade de deteção e punição. Para tal, terá de existir o empenho de criar uma cultura de honestidade e de comportamento ético, que pode ser reforçada por uma supervisão ativa dos encarregados da governação. A supervisão pelos encarregados da governação inclui considerar a potencial derrogação de controlos ou outra influência inapropriada sobre o processo de relato financeiro, tais como esforços do órgão de gestão para gerir os resultados de modo a influenciar as perceções dos analistas quanto ao desempenho e rentabilidade da entidade.

---

<sup>1</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*

<sup>2</sup> ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*



### *Responsabilidades do Auditor*

5. Um auditor que conduza uma auditoria de acordo com as ISA é responsável por obter garantia razoável de fiabilidade de que as demonstrações financeiras tomadas como um todo estão isentas de distorção material causada por fraude ou por erro. Dadas as limitações inerentes de uma auditoria, existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais das demonstrações financeiras possam não ser detetadas, embora a auditoria seja devidamente planeada e executada de acordo com as ISA.<sup>3</sup>
6. Conforme descrito na ISA 200,<sup>4</sup> os potenciais efeitos de limitações inerentes são particularmente significativos no caso de distorção resultante de fraude. O risco de que uma distorção material não seja detetada é mais elevado em caso de fraude do que em caso de erro. Isto acontece porque a fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados concebidos para a ocultar, como falsificação, falha deliberada do registo de transações ou declarações ao auditor que sejam intencionalmente enganadoras. Tais tentativas de ocultação podem ser ainda mais difíceis de detetar quando acompanhadas de conluio. O conluio pode fazer com que o auditor creia que a prova de auditoria é persuasiva quando de facto é falsa. A capacidade do auditor para detetar uma fraude depende de fatores como a habilidade do seu autor, a frequência e extensão da manipulação, o grau de conluio envolvido, a dimensão relativa das quantias individuais manipuladas e a senioridade dos indivíduos envolvidos. Embora possa conseguir identificar potenciais oportunidades de fraude, é difícil para o auditor determinar se distorções em áreas de julgamento como as estimativas contabilísticas são causadas por fraude ou erro.
7. Além disso, o risco de o auditor não detetar uma distorção material resultante de fraude pelo órgão de gestão é maior do que para uma fraude por outros empregados, visto que muitas vezes o órgão de gestão tem meios que lhe permitem manipular direta ou indiretamente os registos contabilísticos, apresentar informação financeira fraudulenta ou derrogar os controlos concebidos para evitar fraudes similares por outros empregados.
8. Quando se trate de obter garantia razoável de fiabilidade, o auditor é responsável por manter o ceticismo profissional ao longo de toda a auditoria, considerando a possibilidade de que o órgão de gestão possa tentar derrogar os controlos e reconhecendo o facto de que procedimentos de auditoria que sejam eficazes para detetar erros poderão não ser eficazes para detetar fraudes. Os requisitos desta ISA estão concebidos para ajudar o auditor a identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude e a conceber procedimentos para detetar tais distorções.

<sup>3</sup> ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafos A53 e A54

<sup>4</sup> ISA 200, parágrafo A53

9. O auditor pode ter responsabilidades adicionais impostas por lei, regulamento ou requisitos éticos relevantes relativamente ao incumprimento, por parte da entidade, de leis e regulamentos, incluindo fraude, as quais podem diferir ou ir além desta e outras ISA, como por exemplo: (Ref: Parágrafo A6)
- (a) Responder a situações de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos, incluindo requisitos relativos a comunicações específicas com o órgão de gestão e os encarregados da governação, avaliar se a sua resposta a situações de incumprimento é apropriada e determinar se são necessárias medidas adicionais;
  - (b) Comunicar as situações de incumprimento, identificados ou suspeitos, de leis e regulamentos a outros auditores (por exemplo, numa auditoria de demonstrações financeiras de grupo); e
  - (c) Documentar os requisitos relativos a situações de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos.

O cumprimento de quaisquer responsabilidades adicionais pode proporcionar informação adicional que é relevante para o trabalho do auditor de acordo com esta e outras ISA (por exemplo, relativamente à integridade do órgão de gestão ou, quando apropriado, os encarregados da governação).

### **Data de Eficácia**

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

### **Objetivos**

11. Os objetivos do auditor são:
- (a) Identificar e avaliar os riscos de distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude;
  - (b) Obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto aos riscos avaliados de distorção material devido a fraude, por meio da conceção e implementação de respostas apropriadas; e
  - (c) Responder apropriadamente à fraude ou suspeita de fraude identificada durante a auditoria.

### **Definições**

12. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
- (a) Fraude – Um ato intencional praticado por um ou mais indivíduos de entre o órgão de gestão, encarregados da governação, empregados ou terceiros, envolvendo o uso propositado de falsidades para obter uma vantagem injusta ou ilegal.

- (b) Fatores de risco de fraude – Acontecimentos ou condições que indicam um incentivo ou pressão ou proporcionam uma oportunidade para cometer fraude.

## Requisitos

### Ceticismo Profissional

13. De acordo com a ISA 200<sup>5</sup>, o auditor deve manter ceticismo profissional ao longo de toda a auditoria, reconhecendo a possibilidade de que possa existir uma distorção material devido a fraude, não obstante a sua experiência passada quanto à honestidade e integridade do órgão de gestão e dos encarregados da governação da entidade. (Ref: Parágrafos A8 e A9)
14. Salvo se tiver razões para acreditar o contrário, o auditor pode aceitar como genuínos os registos e documentos. Se as condições identificadas durante a auditoria o levarem a crer que um documento pode não ser autêntico ou que os termos de um documento foram modificados mas não lhe foram divulgados, o auditor deve aprofundar a sua investigação. (Ref: Parágrafo A10)
15. Quando as respostas a indagações ao órgão de gestão ou aos encarregados da governação forem inconsistentes, o auditor deve investigar as inconsistências.

### Discussão entre a Equipa de Trabalho

16. A ISA 315 (Revista) exige uma discussão entre os membros da equipa de trabalho e uma decisão pelo sócio responsável pelo trabalho quanto às matérias que devem ser comunicadas aos membros da equipa não envolvidos na discussão.<sup>6</sup> Esta discussão deve incidir em particular sobre como e quando as demonstrações financeiras podem ser sensíveis a distorção material devido a fraude e, nomeadamente, sobre como a fraude se poderá concretizar. A discussão deve ter lugar pondo de parte as eventuais convicções dos membros da equipa de trabalho quanto à honestidade e à integridade do órgão de gestão e dos encarregados da governação. (Ref: Parágrafos A11 e A12)

### Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas

17. Quando executar procedimentos de avaliação do risco e atividades relacionadas para obter uma compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno da entidade, exigidos pela ISA 315 (Revista),<sup>7</sup> o auditor deve executar os procedimentos dos parágrafos 18 a 25 para obter

<sup>5</sup> ISA 200, parágrafo 15

<sup>6</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 10

<sup>7</sup> ISA 315 (Revista), parágrafos 5 a 24

informação a usar na identificação dos riscos de distorção material devido a fraude.

#### *Órgão de Gestão e Outros Dentro da Entidade*

18. O auditor deve fazer indagações quanto
  - (a) À avaliação pelo órgão de gestão do risco de que as demonstrações financeiras possam estar materialmente distorcidas devido a fraude, incluindo a natureza, extensão e frequência de tais avaliações; (Ref: Parágrafos A13 e A14)
  - (b) Ao processo utilizado pelo órgão de gestão para identificar e dar resposta aos riscos de fraude na entidade, incluindo quaisquer riscos específicos de fraude que o órgão de gestão tenha identificado ou que tenham chegado ao seu conhecimento ou classes de transações, saldos de contas ou divulgações relativamente aos quais seja provável existir um risco de fraude; (Ref: Parágrafo A15)
  - (c) Às comunicações do órgão de gestão, se existirem, aos encarregados da governação quanto aos processos que usa para identificar e dar resposta aos riscos de fraude na entidade; e
  - (d) Às comunicações do órgão de gestão, se existirem, a empregados quanto aos seus pontos de vista sobre práticas de negócio e comportamento ético.
19. O auditor deve fazer indagações ao órgão de gestão e a outros dentro da entidade, conforme apropriado, para determinar se têm conhecimento de qualquer fraude real, suspeita ou alegada que afete a entidade. (Ref: Parágrafos A16 a A18)
20. Para as entidades que tenham uma função de auditoria interna, o auditor deve fazer indagações junto da mesma para determinar se tem conhecimento de qualquer fraude real, suspeita ou alegada que afete a entidade e para obter os seus pontos de vista acerca dos riscos de fraude. (Ref: Parágrafo A19)

#### *Os Encarregados da Governação*

21. Salvo se todos os encarregados da governação estiverem envolvidos na gestão da entidade,<sup>8</sup> o auditor deve tentar compreender de que modo os encarregados da governação supervisionam os processos utilizados pelo órgão de gestão para identificar e dar resposta aos riscos de fraude na entidade e qual foi o controlo interno que o órgão de gestão estabeleceu para mitigar estes riscos. (Ref: Parágrafo A20 a A22)

---

<sup>8</sup> ISA 260 (Revista), *Comunicação aos Encarregados da Governação*, parágrafo 13

22. Salvo se todos os encarregados da governação estiverem envolvidos na gestão da entidade, o auditor deve fazer indagações aos encarregados da governação para determinar se têm conhecimento de qualquer fraude real, suspeita ou alegada que afete a entidade. Estas indagações são feitas em parte para corroborar as respostas às indagações ao órgão de gestão.

#### *Relacionamentos Não Usuais ou Inesperados Identificados*

23. O auditor deve avaliar se na execução de procedimentos analíticos foram identificados relacionamentos não usuais ou inesperados, nomeadamente associados às contas de rédito, que possam indiciar riscos de distorção material devido a fraude.

#### *Outras Informações*

24. O auditor deve considerar se outras informações por si obtidas indiciam riscos de distorção devido a fraude. (Ref: Parágrafo A23)

#### *Avaliação dos Fatores de Risco de Fraude*

25. O auditor deve avaliar se a informação obtida de outros procedimentos de avaliação do risco e atividades relacionadas indicia a presença de um ou mais fatores de risco de fraude. Embora os fatores de risco de fraude possam não indiciar necessariamente a existência de fraude, estão muitas vezes presentes em circunstâncias em que ocorreram fraudes e podem, por isso, indiciar riscos de distorção material devido a fraude. (Ref: Parágrafos A24 a A28)

### **Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Devido a Fraude**

26. De acordo com a ISA 315 (Revista), o auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude ao nível das demonstrações financeiras e ao nível de asserção para classes de transações, saldos de contas e divulgações.<sup>9</sup>
27. Ao identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude, o auditor deve, com base no pressuposto de que existem riscos de fraude no reconhecimento do rédito, avaliar que tipos de rédito, de transações de rédito ou de asserções dão origem a tais riscos. O parágrafo 48 especifica a documentação exigida quando o auditor conclui que este pressuposto não é aplicável nas circunstâncias do trabalho e, conseqüentemente, não identificou o reconhecimento de rédito como um risco de distorção material devido a fraude. (Ref: Parágrafos A29 a A31)
28. O auditor deve tratar esses riscos avaliados de distorção material devido a fraude como riscos significativos e, conseqüentemente, na medida em que

<sup>9</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 25

ainda o não tenha feito, deve inteirar-se dos controlos internos da entidade, incluindo atividades de controlo, relevantes para tais riscos. (Ref: Parágrafos A32 e A33)

## **Respostas aos Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude**

### *Respostas Globais*

29. De acordo com a ISA 330, o auditor deve determinar respostas globais para tratar os riscos avaliados de distorção material devido a fraude ao nível das demonstrações financeiras.<sup>10</sup> (Ref: Parágrafo A34)
30. Ao determinar respostas globais para tratar os riscos avaliados de distorção material devido a fraude ao nível das demonstrações financeiras, o auditor deve:
  - (a) Designar e supervisionar pessoal tomando em conta os conhecimentos, a competência especializada e a capacidade dos indivíduos a quem sejam atribuídas responsabilidades significativas de trabalho e a avaliação do auditor quanto aos riscos de distorção material devido a fraude no quadro do mesmo trabalho. (Ref: Parágrafos A35 e A36)
  - (b) Avaliar se a seleção e aplicação de políticas contabilísticas pela entidade, particularmente as relacionadas com mensurações subjetivas e transações complexas, podem ser indicativas de relato financeiro fraudulento resultante de um esforço do órgão de gestão para influenciar resultados; e
  - (c) Incorporar um elemento de imprevisibilidade na seleção da natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria. (Ref: Parágrafo A37)

### *Procedimentos de Auditoria que Respondem a Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude ao Nível de Asserção*

31. De acordo com a ISA 330, o auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais cuja natureza, oportunidade e extensão deem resposta aos riscos avaliados de distorção material devido a fraude ao nível de asserção.<sup>11</sup> (Ref: Parágrafos A38 a A41)

### *Procedimentos de Auditoria que Respondam a Riscos Relacionados com a Derrogação de Controlos pelo Órgão de Gestão*

32. O órgão de gestão está numa posição única para perpetrar fraude, devido à sua capacidade para manipular direta ou indiretamente registos contabilísticos e

---

<sup>10</sup> ISA 330, parágrafo 5

<sup>11</sup> ISA 330, parágrafo 6

para preparar demonstrações financeiras fraudulentas derrogando controles que parecem estar a operar com eficácia. Embora o nível do risco de derrogação dos controles pelo órgão de gestão varie de entidade para entidade, esse risco existe em todas as entidades e constitui um risco significativo de distorção material devido a fraude. Dada a forma imprevisível como pode ocorrer tal derrogação, constitui um risco de distorção material devido a fraude e, portanto, um risco significativo.

33. Independentemente da sua avaliação dos riscos de derrogação dos controles pelo órgão de gestão, o auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria para:
- (a) Testar a apropriação dos lançamentos de diário registados no razão geral e de outros ajustamentos feitos na preparação das demonstrações financeiras. Ao conceber e executar procedimentos de auditoria para tais testes, o auditor deve:
    - (i) Fazer indagações aos indivíduos envolvidos no processo de relato financeiro acerca de atividade inapropriada ou não usual relacionada com o processamento de lançamentos de diário e de outros ajustamentos;
    - (ii) Selecionar lançamentos de diário e outros ajustamentos feitos no final do período de relato; e
    - (iii) Considerar a necessidade de testar lançamentos de diário e outros ajustamentos durante todo o período. (Ref: Parágrafos A42 a A45)
  - (b) Rever as estimativas contabilísticas quanto a eventuais faltas de isenção e, caso existam, avaliar se as circunstâncias que as originaram representam um risco de distorção material devido a fraude. Ao executar esta revisão, o auditor deve:
    - (i) Avaliar se os julgamentos e decisões do órgão de gestão para chegar às estimativas contabilísticas incluídas nas demonstrações financeiras, mesmo que individualmente razoáveis, indiciam uma possível falta de isenção por parte do órgão de gestão da entidade que possa representar um risco de distorção material devido a fraude. Se tal acontecer, o auditor deve reavaliar as estimativas contabilísticas como um todo; e
    - (ii) Executar uma revisão retrospectiva dos julgamentos e pressupostos do órgão de gestão em relação a estimativas contabilísticas significativas refletidas nas demonstrações financeiras do ano anterior. (Ref: Parágrafos A46 a A48)
  - (c) Relativamente a transações significativas fora do âmbito normal de atividade da entidade, ou que de outra forma pareçam não ser usuais à luz do conhecimento que o auditor tem da entidade e do seu ambiente

e de outras informações obtidas durante a auditoria, o auditor deve avaliar se a justificacão comercial (ou a sua falta) das transacões sugere que possam ter sido celebradas com vista a um relato financeiro fraudulento ou a esconder uma apropriacão indevida de ativos. (Ref: Parágrafo A49)

34. O auditor deve determinar se, para dar resposta aos riscos identificados de derrogação dos controlos pelo órgão de gestão, necessita de executar outros procedimentos de auditoria além dos já referidos especificamente (i.e., quando existirem riscos específicos adicionais de derrogação pelo órgão de gestão que não estejam cobertos pelos procedimentos executados para cumprir os requisitos do parágrafo 33).

#### **Avaliação da Prova de Auditoria** (Ref: Parágrafo A50)

35. O auditor deve avaliar se os procedimentos analíticos executados próximo do final da auditoria, para formar uma conclusão global sobre se as demonstrações financeiras são consistentes com o conhecimento que o auditor tem da entidade, indiciam um risco de distorção material devido a fraude anteriormente não reconhecido. (Ref: Parágrafo A51)
36. Se identificar uma distorção, o auditor deve avaliar se a mesma é indicativa de fraude. Se existir tal indicacão, o auditor deve avaliar as implicações da distorção em relacão a outros aspetos da auditoria, particularmente a fiabilidade das declarações do órgão de gestão, reconhecendo que é improvável que um caso de fraude seja um caso isolado. (Ref: Parágrafo A52)
37. Se identificar uma distorção, material ou não, e tiver razões para crer que é ou pode ser o resultado de fraude e que órgão de gestão (em particular, a gestão de topo) está envolvido, o auditor deve reavaliar os riscos de distorção material devido a fraude e o seu consequente impacto na natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria para dar resposta aos riscos avaliados. O auditor deve também considerar se as circunstâncias ou condições indiciam possível conluio envolvendo empregados, o órgão de gestão ou terceiros, quando reconsiderar a fiabilidade da prova anteriormente obtida. (Ref: Parágrafo A53)
38. Se o auditor confirmar que, ou for incapaz de concluir se, as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas em consequência de fraude, deve avaliar as implicações para a auditoria. (Ref: Parágrafo A54)

#### **Auditor Incapaz de Continuar o Trabalho**

39. Se, em consequência de uma distorção resultante de fraude ou de suspeita de fraude, o auditor deparar com circunstâncias excepcionais que ponham em causa a sua capacidade para continuar a executar a auditoria, deve:



- (a) Determinar as responsabilidades profissionais e legais aplicáveis nas circunstâncias, nomeadamente verificando se existe um requisito que o obrigue a comunicar o caso à pessoa(s) que contratou(aram) o trabalho de auditoria ou, em alguns casos, às autoridades reguladoras;
- (b) Considerar se é apropriado renunciar ao trabalho, sempre que a renúncia for possível segundo a lei ou regulamento aplicável; e
- (c) Se renunciar ao trabalho, o auditor deve:
  - (i) Discutir com o nível apropriado do órgão de gestão e com os encarregados da governação essa renúncia e as respetivas razões; e
  - (ii) Determinar se existe um requisito legal ou profissional que o obrigue a comunicar à pessoa(s) que contratou(aram) o trabalho de auditoria ou, em alguns casos, às autoridades reguladoras, essa renúncia e as respetivas razões. (Ref: Parágrafos A55 a A58)

### **Declarações Escritas**

- 40. O auditor deve obter declarações escritas do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação de que:
  - (a) Reconhecem a sua responsabilidade pela conceção, implementação e manutenção do controlo interno destinado a evitar e detetar a fraude;
  - (b) Divulgaram ao auditor os resultados da sua avaliação do risco de que as demonstrações financeiras possam estar materialmente distorcidas em consequência de fraude;
  - (c) Divulgaram ao auditor o seu conhecimento de fraude ou de suspeita de fraude que afete a entidade envolvendo:
    - (i) O órgão de gestão;
    - (ii) Empregados que tenham funções importantes no controlo interno; ou
    - (iii) Outros, quando a fraude possa ter um efeito material nas demonstrações financeiras; e
  - (d) Divulgaram ao auditor o seu conhecimento de quaisquer alegações de fraude, ou suspeita de fraude, que afetem as demonstrações financeiras da entidade, comunicadas por empregados, antigos empregados, analistas, reguladores ou outros. (Ref: Parágrafos A59 e A60)

### **Comunicações ao Órgão de Gestão e aos Encarregados da Governação**

- 41. Se o auditor tiver identificado uma fraude ou se tiver obtido informação que indicie que possa existir uma fraude, deve comunicar, a menos que seja proibido por lei ou regulamento, estas matérias em tempo oportuno com

o nível apropriado do órgão de gestão, a fim de informar os responsáveis diretos pela prevenção e detecção de fraudes sobre matérias relevantes para as suas responsabilidades. (Ref: Parágrafos A61 e A62)

42. A menos que todos os encarregados da governação estejam envolvidos na gestão da entidade, se o auditor tiver identificado ou suspeite de fraude que envolva:

- (a) o órgão de gestão;
- (b) empregados que tenham funções importantes no controlo interno; ou
- (c) outros, quando a fraude resulte numa distorção material nas demonstrações financeiras,

deve comunicar estas matérias com os encarregados da governação em tempo oportuno. Se o auditor suspeitar de fraude que envolva o órgão de gestão, deve comunicar estas suspeitas com os encarregados da governação e discutir com eles a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria necessários para concluir a auditoria. Tais comunicações com encarregados da governação são exigidas a não ser que a comunicação seja proibida por lei ou regulamento (Ref: Parágrafos A61, A63 a A65)

43. Exceto se proibido por lei ou regulamento, o auditor deve comunicar aos encarregados da governação quaisquer outras matérias relativas a fraude que sejam, no julgamento do auditor, relevantes para as suas responsabilidades. (Ref: Parágrafos A61, A66)

### **Relatar Fraude a uma Autoridade Apropriada Fora da Entidade**

44. Se o auditor tiver identificado ou suspeitar da existência de fraude, deve determinar se existem requisitos legais, regulamentares ou éticos relevantes que: (Ref: Parágrafos A67 a A69)

- (a) exijam o relato a uma autoridade apropriada fora da entidade.
- (b) estabeleçam responsabilidades pelas quais o relato a uma autoridade apropriada fora da entidade possa ser apropriado nas circunstâncias.

### **Documentação**

45. O auditor deve incluir o que se segue na documentação de auditoria<sup>12</sup> relativa ao conhecimento da entidade e do seu ambiente e à avaliação dos riscos de distorção material exigida pela ISA 315 (Revista):<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafos 8 a 11, e parágrafo A6

<sup>13</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 32

- (a) As decisões importantes a que chegou a equipa de trabalho durante a sua discussão no que respeita à suscetibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorção material devido a fraude; e
  - (b) Os riscos de distorção material devido a fraude identificados e avaliados ao nível das demonstrações financeiras e ao nível de asserção.
46. O auditor deve incluir o que se segue na documentação de auditoria relativa às respostas do auditor aos riscos avaliados de distorção material exigidas pela ISA 330:<sup>14</sup>
- (a) As respostas globais aos riscos avaliados de distorção material devido a fraude ao nível das demonstrações financeiras e a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria, bem como a ligação destes procedimentos aos riscos avaliados de distorção material devido a fraude ao nível de asserção; e
  - (b) Os resultados dos procedimentos de auditoria, incluindo os concebidos para abordar o risco de derrogação de controlos pelo órgão de gestão.
47. O auditor deve incluir na documentação de auditoria as comunicações feitas ao órgão de gestão, aos encarregados da governação, às autoridades reguladoras e a outros acerca de fraudes.
48. Se o auditor tiver concluído que o pressuposto de que existe um risco de distorção material devido a fraude relacionado com o reconhecimento do rédito não é aplicável nas circunstâncias do trabalho, deve incluir na documentação de auditoria as razões para essa conclusão.

\*\*\*

ISA

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Características da Fraude (Ref: Parágrafo 3)

- A1. A fraude, seja através de relato financeiro fraudulento ou apropriação indevida de ativos, envolve incentivo ou pressão para a cometer, a perceção de uma oportunidade para o fazer e alguma racionalização do ato. Por exemplo:
- Pode existir incentivo ou pressão para fazer relato financeiro fraudulento quando o órgão de gestão está sob pressão, vinda de fora ou de dentro da entidade, para atingir um esperado (e talvez irrealista) objetivo de lucros ou resultado financeiro – em particular porque as consequências para o órgão de gestão do incumprimento desses objetivos financeiros

<sup>14</sup> ISA 330, parágrafo 28

poderão ser significativas. De forma similar, os indivíduos podem ser incentivados a apropriar-se indevidamente de ativos, por exemplo, porque estão a viver acima dos seus meios.

- Pode existir a perceção de uma oportunidade para cometer fraude quando um indivíduo acredita que o controlo interno pode ser derrogado, por exemplo porque ocupa uma posição de confiança ou tem conhecimento de deficiências específicas do controlo interno.
- Os indivíduos podem ser capazes de racionalizar a prática de um ato fraudulento. Alguns indivíduos possuem uma atitude, caráter ou conjunto de valores éticos que lhes permite cometer um ato desonesto com conhecimento e intencionalidade. Porém, mesmo indivíduos que de outra forma seriam honestos podem cometer fraude num ambiente que lhes imponha suficiente pressão.

A2. O relato financeiro fraudulento envolve distorções intencionais, incluindo omissões de quantias ou de divulgações nas demonstrações financeiras, para enganar os utilizadores de demonstrações financeiras. Pode ser causado pelos esforços do órgão de gestão para gerir os resultados de modo a enganar os utilizadores das demonstrações financeiras, influenciando as suas perceções quanto ao desempenho e rentabilidade da entidade. Tal gestão de resultados pode começar com pequenas ações ou ajustamentos não apropriados de pressupostos e alterações em julgamentos do órgão de gestão. As pressões e incentivos podem conduzir estas ações a aumentar até ao ponto em que possam resultar em relato financeiro fraudulento. Esta situação pode ocorrer quando, devido a pressões para cumprir expectativas de mercado ou a um desejo de maximizar a retribuição baseada no desempenho, o órgão de gestão assume intencionalmente posições que conduzem a relato financeiro fraudulento, distorcendo materialmente as demonstrações financeiras. Em algumas entidades, o órgão de gestão pode ser motivado a reduzir os resultados numa determinada quantia material para minimizar impostos ou a inflacionar esses resultados para garantir financiamento bancário.

A3. O relato financeiro fraudulento pode ser conseguido das seguintes formas:

- Manipulação, falsificação (incluindo viciação) ou alteração de registos contabilísticos ou de documentos de suporte, a partir dos quais são preparadas as demonstrações financeiras.
- Declarações erradas ou omissão intencional, nas demonstrações financeiras, de acontecimentos, transações ou outras informações significativas.
- Aplicação indevida intencional de princípios contabilísticos relativos a quantias, classificação, forma de apresentação ou divulgação.

- A4. O relato financeiro fraudulento envolve muitas vezes a derrogação pelo órgão de gestão de controlos que podem estar a operar aparentemente com eficácia. A fraude pode ser cometida pelo órgão de gestão derrogando controlos através do uso de técnicas que, intencionalmente, sirvam para:
- Registrar movimentos contabilísticos fictícios, particularmente perto do fim do período contabilístico, para manipular os resultados operacionais ou atingir outros objetivos.
  - Ajustar pressupostos de forma inapropriada e alterar julgamentos usados para estimar saldos de contas.
  - Omitir, diferir ou atrasar o reconhecimento nas demonstrações financeiras de acontecimentos e transações que tenham ocorrido durante o período de relato
  - Omitir, tornar pouco claras ou falsear divulgações exigidas pelo referencial de relato financeiro aplicável, ou divulgações necessárias para atingir uma apresentação apropriada.
  - Esconder factos que possam afetar as quantias registadas nas demonstrações financeiras.
  - Entrar em transações complexas estruturadas de modo a apresentar de forma enganadora a posição financeira ou o desempenho financeiro da entidade.
  - Alterar registos e termos relacionados com transações significativas e não usuais.
- A5. A apropriação indevida de ativos envolve o roubo dos ativos de uma entidade e é muitas vezes perpetrada por empregados em quantias relativamente pequenas e imateriais. Pode, porém, envolver também o órgão de gestão, que é geralmente mais capaz de disfarçar ou esconder apropriações indevidas de formas que são difíceis de detetar. A apropriação indevida de ativos pode ser levada a cabo de uma variedade de formas, que incluem:
- Desfalcar recebimentos (por exemplo, apropriação indevida de cobranças de contas a receber ou desvio para contas bancárias pessoais de recebimentos relativos a contas anuladas).
  - Roubar ativos físicos ou propriedade intelectual (por exemplo, roubo de inventários para uso pessoal ou para venda, roubo de sucata para venda, conluio com um concorrente para divulgar dados tecnológicos em troca de pagamento).
  - Fazer com que uma entidade pague bens e serviços não recebidos (por exemplo, pagamento a fornecedores fictícios, luvas pagas por fornecedores aos agentes de compra da entidade em troca de preços inflacionados, pagamentos a empregados fictícios).

- Usar os ativos de uma entidade para uso pessoal (por exemplo, uso dos ativos de uma entidade como garantia de um empréstimo pessoal ou de um empréstimo a uma parte relacionada).

A apropriação indevida de ativos é muitas vezes acompanhada de registos ou documentos falsos ou suscetíveis de induzir em erro, a fim de esconder o facto de que os ativos estão em falta ou foram dados como garantia sem a devida autorização.

## **Responsabilidade pela Prevenção e Detecção de Fraude**

*Responsabilidades do auditor* (Ref: Parágrafo 9)

- A6. As disposições legais, regulamentares ou requisitos éticos relevantes podem exigir que o auditor execute procedimentos e tome ações adicionais. Por exemplo, o *Código de Ética dos Profissionais de Contabilidade e Auditoria* (o Código do IESBA) emitido pelo International Ethics Standard Board for Accountants exige que o auditor execute procedimentos de resposta a incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos e determine quais as ações adicionais que são necessárias. Tais procedimentos podem incluir a comunicação dos casos de incumprimento identificado ou suspeita de incumprimento de leis e regulamentos a outros auditores de um grupo, incluindo o sócio responsável pelo grupo, auditores de componentes, ou outros auditores que executam trabalho em componentes de um grupo com âmbito diferente da auditoria das demonstrações financeiras do grupo.<sup>15</sup>

*Considerações Específicas para Entidades do Setor Público*

- A7. As responsabilidades do auditor do setor público relativas a fraude podem ser uma consequência da lei, regulamento ou outra autoridade aplicável às entidades do setor público ou podem ser cobertas separadamente pelo mandato do auditor. Assim, as responsabilidades do auditor do setor público podem não ser limitadas à consideração dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras, mas incluir também uma responsabilidade mais ampla de considerar os riscos de fraude.

**Ceticismo Profissional** (Ref: Parágrafos 13–15)

- A8. Manter ceticismo profissional exige uma permanente interrogação sobre se a informação e a prova de auditoria obtida sugere que possa existir uma distorção material devido a fraude. Inclui considerar a fiabilidade da informação a usar como prova de auditoria e os controlos sobre a sua preparação e manutenção, quando relevantes. Devido às características da fraude, o ceticismo profissional do auditor é particularmente importante quando considera os riscos de distorção material devido a fraude.

---

<sup>15</sup> Ver, por exemplo, as Secções 225.21–225.22 do Código do IESBA.

- A9. Embora não se possa esperar que o auditor não tome em atenção a experiência passada de honestidade e integridade do órgão de gestão e dos encarregados da governação da entidade, o seu ceticismo profissional é particularmente importante quando considera os riscos de distorção material devido a fraude porque podem ter existido alterações nas circunstâncias.
- A10. Uma auditoria executada de acordo com as ISA raramente envolve a autenticação de documentos, nem o auditor está treinado para ser um perito, nem se espera que o seja, em tal autenticação.<sup>16</sup> Porém, quando o auditor identifica condições que o façam crer que um documento pode não ser autêntico ou que os termos de um documento foram modificados mas não lhe foram divulgados, os possíveis procedimentos para uma investigação mais aprofundada podem incluir:
- Confirmação direta junto do terceiro.
  - Usar o trabalho de um perito para avaliar a autenticidade do documento.

#### **Discussão entre a Equipa de Trabalho (Ref: Parágrafo 16)**

- A11. Discutir a suscetibilidade de distorção material das demonstrações financeiras da entidade devido a fraude:
- Proporciona uma oportunidade para os membros da equipa de trabalho mais experientes partilharem os seus pontos de vista acerca de como e quando as demonstrações financeiras podem ser suscetíveis de distorção material devido a fraude.
  - Habilita o auditor a considerar uma resposta apropriada a tal suscetibilidade e a determinar que membros da equipa de trabalho conduzirão determinados procedimentos de auditoria.
  - Permite que o auditor determine de que modo os resultados dos procedimentos de auditoria serão partilhados entre a equipa de trabalho e como tratar quaisquer alegações de fraude que possam chegar ao conhecimento do auditor.
- A12. A discussão pode incluir matérias como:
- Uma troca de ideias entre os membros da equipa de trabalho sobre como e onde creem que as demonstrações financeiras (incluindo as demonstrações financeiras individuais e as divulgações) da entidade podem ser suscetíveis de distorção material devido a fraude e sobre as formas como o órgão de gestão pode perpetrar e ocultar um relato financeiro fraudulento e como os ativos da entidade podem ser objeto de apropriação indevida.

---

<sup>16</sup> ISA 200, parágrafo A49

- Uma consideração das circunstâncias que possam ser indicativas de gestão dos resultados e de práticas que possam ser seguidas pelo órgão de gestão para gerir resultados que conduzam a relato financeiro fraudulento.
- Uma consideração do risco de que o órgão de gestão pode tentar apresentar divulgações de uma forma que pode tornar pouco clara a razão apropriada das matérias divulgadas (por exemplo, incluindo demasiada informação imaterial ou usando linguagem pouco clara ou ambígua).
- Uma consideração de fatores externos e internos conhecidos que possam afetar a entidade e criem um incentivo ou uma pressão para o órgão de gestão ou outros cometerem fraude, proporcionem oportunidades de fraude e indiquem uma cultura ou ambiente que permitam ao órgão de gestão ou a outros racionalizar uma fraude.
- Uma consideração do envolvimento do órgão de gestão na supervisão de empregados com acesso a dinheiro ou outros ativos suscetíveis de apropriação indevida.
- Uma consideração de quaisquer alterações não usuais ou inexplicáveis no comportamento ou estilo de vida do órgão de gestão ou dos empregados que tenham chegado ao conhecimento da equipa de trabalho.
- Uma ênfase sobre a importância de manter durante toda a auditoria um estado de espírito apropriado no tocante ao potencial de distorção material devido a fraude.
- Uma consideração dos tipos de circunstâncias que, se encontradas, podem indiciar a possibilidade de fraude.
- Uma consideração da forma como se poderá incorporar um elemento de imprevisibilidade na natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a executar.
- Uma consideração dos procedimentos de auditoria que possam ser selecionados para responder à suscetibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorção material devido a fraude e da eficácia relativa de certos tipos de procedimentos de auditoria.
- Uma consideração de quaisquer alegações de fraude que tenham chegado ao conhecimento do auditor.
- Uma consideração do risco de derrogação dos controlos pelo órgão de gestão.



## **Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas**

### *Indagações ao Órgão de Gestão*

#### **Avaliação pelo Órgão de Gestão do Risco de Distorção Material Devido a Fraude (Ref: Parágrafo 18(a))**

- A13. O órgão de gestão aceita a responsabilidade pelo controlo interno da entidade e pela preparação das suas demonstrações financeiras. Consequentemente, é apropriado que o auditor faça indagações ao órgão de gestão com respeito à avaliação pelo próprio órgão de gestão do risco de fraude e dos controlos em vigor para a evitar e detetar. A natureza, extensão e frequência da avaliação de tal risco pelo órgão de gestão podem variar de entidade para entidade. Em algumas entidades, o órgão de gestão pode fazer avaliações pormenorizadas numa base anual ou como parte de monitorização contínua. Em outras entidades, a avaliação do órgão de gestão pode ser menos estruturada e menos frequente. A natureza, extensão e frequência da avaliação pelo órgão de gestão são relevantes para a compreensão pelo auditor do ambiente de controlo da entidade. Por exemplo, o facto de o órgão de gestão não ter feito uma avaliação do risco de fraude pode em algumas circunstâncias ser indicativo da falta de importância que o órgão de gestão atribui ao controlo interno.

#### **Considerações Específicas para Pequenas Entidades**

- A14. Em algumas entidades, particularmente pequenas entidades, a avaliação do órgão de gestão poderá centrar-se nos riscos de fraude por empregados ou de apropriação indevida de ativos.

#### **Processo do Órgão de Gestão para Identificar e dar Resposta aos Riscos de Fraude (Ref: Parágrafo 18(b))**

- A15. No caso de entidades com múltiplas localizações, os processos do órgão de gestão podem incluir diferentes níveis de monitorização das localizações operacionais ou segmentos de negócio. O órgão de gestão pode também ter identificado determinadas localizações operacionais ou segmentos de negócio relativamente aos quais pode ser mais provável existir um risco de fraude.

#### ***Indagação ao Órgão de Gestão e a Outros Dentro da Entidade* (Ref: Parágrafo 19)**

- A16. As indagações ao órgão de gestão pelo auditor podem proporcionar informação útil em relação aos riscos de distorção material nas demonstrações financeiras resultantes de fraude por empregados. Porém, tais indagações não proporcionarão provavelmente informação útil respeitante aos riscos de distorção financeira nas demonstrações financeiras resultante de fraude pelo órgão de gestão. Fazer indagações a outros dentro da entidade pode proporcionar aos indivíduos uma oportunidade de transmitir informação ao auditor que de outra maneira não seria comunicada.

- A17. Exemplos de outros dentro da entidade a quem o auditor pode fazer indagações acerca da existência ou suspeita de fraude incluem:
- Pessoal operacional não diretamente envolvido no processo de relato financeiro.
  - Empregados com diferentes níveis de autoridade.
  - Empregados envolvidos na iniciação, processamento ou registo de transações complexas ou não usuais e os responsáveis pela supervisão ou monitorização desses empregados.
  - Departamento jurídico interno.
  - Diretor de ética ou pessoa equivalente.
  - Pessoa ou pessoas encarregadas de tratar das alegações de fraude.
- A18. O órgão de gestão está muitas vezes na melhor posição para perpetrar fraude. Consequentemente, quando avalia as respostas do órgão de gestão às indagações com uma atitude de ceticismo profissional, o auditor pode julgar necessário corroborar as respostas às indagações com outras informações.

*Indagações à Auditoria Interna* (Ref: Parágrafo 20)

- A19. A ISA 315 (Revista) e a ISA 610 (Revista) estabelecem requisitos e proporcionam orientação para as auditorias das entidades que dispõem de uma função de auditoria interna.<sup>17</sup> Ao cumprir os requisitos dessas ISA no contexto da fraude, o auditor pode indagar acerca de atividades específicas da auditoria interna, incluindo, por exemplo:
- Os procedimentos executados pelos auditores internos durante o ano para detetar fraude, se for o caso.
  - Se o órgão de gestão tem respondido satisfatoriamente a quaisquer conclusões resultantes desses procedimentos.

*Tomar Conhecimento da Supervisão Exercida pelos Encarregados da Governação*  
(Ref: Parágrafo 21)

- A20. Os encarregados da governação de uma entidade supervisionam os sistemas da entidade para monitorizar o risco, o controlo financeiro e o cumprimento da lei. Em muitos países, as práticas de governação de sociedades estão bem desenvolvidas e os encarregados da governação desempenham um papel ativo na supervisão da avaliação pela entidade dos riscos de fraude e do controlo interno relevante. Uma vez que as responsabilidades dos encarregados da governação e do órgão de gestão podem variar de entidade para entidade e de país para país, é importante que o auditor compreenda as

---

<sup>17</sup> ISA 315 (Revista), parágrafos 6(a) and 23, e ISA 610 (Revista), *Usar o Trabalho de Auditores Internos*

respetivas responsabilidades, de modo a conseguir inteirar-se da supervisão exercida pelos indivíduos apropriados.<sup>18</sup>

- A21. O conhecimento da supervisão exercida pelos encarregados da governação pode proporcionar pistas sobre a suscetibilidade da entidade à fraude pelo órgão de gestão, a adequação do controlo interno dos riscos de fraude e a competência e integridade do órgão de gestão. O auditor pode inteirar-se dessa questão de diversas formas, nomeadamente assistindo a reuniões em que tenham lugar discussões, lendo as atas de tais reuniões ou fazendo indagações aos encarregados da governação.

#### Considerações Específicas para Pequenas Entidades

- A22. Nalguns casos, todos os encarregados da governação estão envolvidos na gestão da entidade. Pode ser este o caso de uma pequena entidade gerida por um único proprietário e em que ninguém mais tem um papel de governação. Nestes casos, não há normalmente qualquer ação por parte do auditor, porque não há supervisão separada do órgão de gestão.

#### *Consideração de Outras Informações* (Ref: Parágrafo 24)

- A23. Além da informação obtida pela aplicação de procedimentos analíticos, outras informações acerca da entidade e do seu ambiente podem ser úteis na identificação dos riscos de distorção material devido a fraude. A discussão entre os membros da equipa pode proporcionar informação que seja útil na identificação de tais riscos. Além disso, a informação obtida dos processos de aceitação e retenção de clientes pelo auditor e a experiência ganha noutros trabalhos executados para a entidade, nomeadamente trabalhos de revisão de informação financeira intercalar, podem ser relevantes na identificação dos riscos de distorção material devido a fraude.

#### *Avaliação dos Fatores de Risco de Fraude* (Ref: Parágrafo 25)

- A24. O facto de a fraude ser geralmente escondida pode tornar difícil detetá-la. O auditor pode, contudo, identificar acontecimentos ou condições que indiciam um incentivo ou pressão para a fraude ou que proporcionam uma oportunidade de cometer fraude (fatores de risco de fraude). Por exemplo:
- A necessidade de satisfazer expectativas de terceiros para obter financiamento adicional de capital próprio pode criar pressão para cometer fraude;
  - A concessão de bónus significativos se forem satisfeitas metas de lucros irrealistas pode criar um incentivo para cometer fraude; e

<sup>18</sup> ISA 260 (Revista), parágrafos A1–A8, aborda com quem o auditor comunica quando a estrutura de governação da entidade não está bem definida.

- Um ambiente de controlo que não seja eficaz pode criar uma oportunidade para cometer fraude.

A25. Os fatores de risco de fraude não podem ser facilmente graduados por ordem de importância. A importância dos fatores de risco de fraude varia muito. Alguns destes fatores estarão presentes em entidades em que as condições específicas não apresentam riscos de distorção material. Consequentemente, a determinação sobre se um fator de risco de fraude está presente e se deve ser considerado na avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude requer o exercício de julgamento profissional.

A26. São apresentados no Apêndice 1 exemplos de fatores de risco de fraude relacionados com o relato financeiro fraudulento e com a apropriação indevida de ativos. Estes fatores de risco ilustrativos são classificados com base nas três condições que estão geralmente presentes quando ocorre uma fraude:

- Um incentivo ou pressão para cometer fraude;
- Uma oportunidade detetada para cometer fraude; e
- Uma capacidade de racionalizar a ação fraudulenta.

Os fatores de risco que refletem uma atitude que permite a racionalização da ação fraudulenta podem não ser observáveis pelo auditor. No entanto, o auditor pode tomar conhecimento da existência de tal informação. Embora os fatores de risco de fraude descritos no Apêndice 1 cubram uma ampla variedade de situações que se podem deparar ao auditor, são apenas exemplos, podendo existir outros fatores de risco de fraude.

A27. As características de dimensão, complexidade e propriedade da entidade têm uma influência significativa na consideração dos fatores de risco relevantes. No caso de uma grande entidade, por exemplo, podem existir fatores que geralmente restringem a conduta indevida do órgão de gestão, tais como:

- A supervisão eficaz dos encarregados da governação.
- Uma função de auditoria interna eficaz.
- A existência e aplicação de um código de conduta escrito.

Além disso, os fatores de risco de fraude considerados ao nível operacional de um segmento de negócio podem proporcionar diferentes perspetivas quando comparados com os obtidos ao nível global de uma entidade.

#### Considerações Específicas para Pequenas Entidades

A28. No caso de uma pequena entidade, algumas ou todas estas considerações podem ser inaplicáveis ou menos relevantes. Por exemplo, uma pequena entidade pode não ter um código de conduta escrito mas pode, em vez disso, ter desenvolvido uma cultura que enfatize a importância da integridade e do

comportamento ético por meio de comunicação verbal e pelo exemplo do órgão de gestão. O domínio do órgão de gestão por um único indivíduo numa pequena entidade não indicia geralmente, em si mesmo, uma falha do órgão de gestão em mostrar e comunicar uma atitude apropriada com respeito ao controlo interno e ao processo de relato financeiro. Em algumas entidades, a necessidade de autorização do órgão de gestão permite compensar controlos que sem esse elemento seriam deficientes e reduzir o risco de fraude pelos empregados. Porém, o domínio do órgão de gestão por um único indivíduo pode constituir uma potencial deficiência no controlo interno, uma vez que existe uma oportunidade para a derrogação de controlos pelo órgão de gestão.

### **Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Devido a Fraude**

*Riscos de Fraude no Reconhecimento do Rédito* (Ref: Parágrafo 27)

- A29. A distorção material devida a relato financeiro fraudulento relativo ao reconhecimento do rédito resulta muitas vezes de uma sobreavaliação do rédito por meio, por exemplo, do reconhecimento prematuro de rédito ou do registo de rédito fictício. Pode resultar também de uma subavaliação de rédito, por meio, por exemplo, da transferência inapropriada de rédito para um período posterior.
- A30. Os riscos de fraude no reconhecimento do rédito podem ser maiores nalgumas entidades que noutras. Podem, por exemplo, existir pressões ou incentivos sobre o órgão de gestão para fazer relato financeiro fraudulento por meio do reconhecimento de rédito inapropriado no caso de entidades admitidas à cotação em que o desempenho seja medido em termos do crescimento do rédito ou do lucro numa base anual. De forma similar podem, por exemplo, existir maiores riscos de fraude no reconhecimento do rédito no caso de entidades que geram uma parte substancial do seu rédito através de vendas a dinheiro.
- A31. O pressuposto de que existem riscos de fraude no reconhecimento do rédito pode ser ilidido. Por exemplo, o auditor pode concluir que não existe risco de distorção material devido a fraude relativa ao reconhecimento do rédito num caso em que existe um único tipo de transação simples de rédito, por exemplo o rédito de locações de uma única propriedade arrendada.

*Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Devido a Fraude e Compreender os Respetivos Controlos Internos da Entidade* (Ref: Parágrafo 28)

- A32. O órgão de gestão pode fazer julgamentos sobre a natureza e extensão dos controlos que escolhe implementar e sobre a natureza e extensão dos riscos que escolhe assumir.<sup>19</sup> Ao determinar quais os controlos a implementar

<sup>19</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo A56

para evitar e detetar a fraude, o órgão de gestão considera os riscos de as demonstrações financeiras poderem estar materialmente distorcidas em consequência de fraude. Como parte desta consideração, o órgão de gestão pode concluir que não se justifica o custo de implementar e manter um determinado controlo face à redução a ser conseguida dos riscos de distorção material devido a fraude.

- A33. É por isso importante que o auditor se inteire dos controlos que o órgão de gestão concebeu, implementou e manteve para prevenir e detetar a fraude. Ao fazer isto, o auditor pode ficar a saber, por exemplo, que o órgão de gestão escolheu conscienciosamente aceitar os riscos associados a uma falta de segregação de funções. A informação proveniente deste conhecimento pode também ser útil na identificação dos fatores de risco de fraude que possam afetar a avaliação pelo auditor dos riscos de as demonstrações financeiras poderem conter distorções materiais devido a fraude.

### **Resposta aos Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude**

#### *Respostas Globais (Ref: Parágrafo 29)*

- A34. Determinar as respostas globais aos riscos avaliados de distorção material devido a fraude inclui geralmente a consideração de como a conduta global da auditoria pode refletir um ceticismo profissional crescente, por exemplo por meio de:
- Sensibilidade crescente na seleção da natureza e extensão da documentação a examinar como suporte de transações materiais.
  - Reconhecimento crescente da necessidade de corroborar explicações ou declarações do órgão de gestão com respeito a assuntos materiais.

Também envolve considerações gerais adicionais, para além dos procedimentos específicos planeados, que incluem as matérias listadas no parágrafo 30, debatidas adiante.

#### *Designação e Supervisão de Pessoal (Ref: Parágrafo 30(a))*

- A35. O auditor pode dar resposta a riscos identificados de distorção material devido a fraude, por exemplo, nomeando mais indivíduos com competência e conhecimentos especializados, como peritos forenses e de TI, ou nomeando indivíduos mais experientes para o trabalho.
- A36. A extensão da supervisão reflete a avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material devido a fraude e as competências dos membros da equipa que executam o trabalho.

#### *Imprevisibilidade na Seleção de Procedimentos de Auditoria (Ref: Parágrafo 30(c))*

- A37. É importante incorporar um elemento de imprevisibilidade na seleção da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a executar,

visto que os indivíduos dentro de uma entidade que estejam familiarizados com os procedimentos de auditoria normalmente executados durante um trabalho poderão ser mais capazes de esconder relato financeiro fraudulento. Isto pode ser conseguido, por exemplo:

- Executando procedimentos substantivos em relação a determinados saldos de contas e asserções que não seriam testadas em função da sua materialidade ou risco.
- Ajustando os procedimentos de auditoria a um calendário diferente do que seria expectável.
- Usando métodos de amostragem diferentes.
- Executando procedimentos de auditoria em localizações diferentes ou em localizações não anunciadas.

*Procedimentos de Auditoria que Respondem a Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude ao Nível de Asserção (Ref: Parágrafo 31)*

A38. As respostas do auditor aos riscos avaliados de distorção material devido a fraude ao nível de asserção podem incluir alterar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria das seguintes formas:

- A natureza dos procedimentos de auditoria a executar pode ter de ser alterada para obter prova de auditoria mais fiável e relevante ou para obter informação adicional corroborativa, o que pode afetar não só o tipo de procedimentos de auditoria a executar como também a sua combinação. Por exemplo:
  - A inspeção ou observação física de determinados ativos pode assumir maior importância, ou o auditor pode escolher usar técnicas de auditoria assistidas por computador para recolher mais prova acerca dos dados contidos em contas significativas ou ficheiros eletrónicos de transações.
  - O auditor pode conceber procedimentos para obter informação corroborativa adicional. Por exemplo, se o auditor constatar que o órgão de gestão está sob pressão para cumprir expectativas de resultados, pode existir o risco associado de que o órgão de gestão esteja a inflacionar as vendas celebrando acordos de venda em termos que obstam ao reconhecimento do réditio ou faturando determinadas vendas antes da entrega. Nestas circunstâncias, o auditor pode, por exemplo, conceber confirmações externas para confirmar não somente os saldos em aberto, mas também os pormenores dos acordos de venda, incluindo a respetiva data e quaisquer direitos de devolução e termos de entrega. Além disso, o auditor poderá considerar eficaz complementar tais confirmações externas com indagações a pessoal não financeiro da entidade sobre quaisquer alterações em acordos de venda e termos de entrega.

- O momento da realização dos procedimentos substantivos pode ter de ser modificado. O auditor pode concluir que a execução de testes substantivos no final do período ou perto dele será a melhor maneira de tratar um risco avaliado de distorção material devido a fraude. Pode também concluir que, dados os riscos avaliados de distorção ou manipulação intencional, procedimentos de auditoria que projetem as conclusões da auditoria de uma data intercalar até ao fim do período não seriam eficazes. Pelo contrário, porque uma distorção intencional – por exemplo, uma distorção que envolva reconhecimento indevido de rédito – pode ter sido iniciada num período intercalar, o auditor pode optar por aplicar procedimentos substantivos a transações que ocorram mais cedo no período de relato ou a todo esse período.
  - A extensão dos procedimentos aplicados reflete a avaliação dos riscos de distorção material devido a fraude. Por exemplo, pode ser apropriado aumentar a dimensão das amostragens ou executar procedimentos analíticos a um nível mais pormenorizado. As técnicas de auditoria assistidas por computador podem também possibilitar um teste mais extensivo de transações eletrónicas e de ficheiros de contas. Tais técnicas podem ser usadas para selecionar amostras de transações dos principais ficheiros eletrónicos, para ordenar transações com características específicas ou para testar toda a população em vez de uma amostra.
- A39. Se o auditor identificar um risco de distorção material devido a fraude que afete quantidades de inventário, uma análise dos registos de inventário da entidade poderá ajudar a identificar localizações ou itens que requerem atenção específica durante ou após a contagem do inventário físico. Tal análise poderá conduzir à decisão de observar contagens de inventário em determinadas localizações numa base não anunciada ou conduzir a contagens de inventário em todas as localizações na mesma data.
- A40. O auditor pode identificar um risco de distorção material devido a fraude que afete diversas contas e asserções. Em causa poderão estar a avaliação de ativos, estimativas relativas a transações específicas (como aquisições, reestruturações ou alienações de um segmento do negócio), e outros passivos significativos (como obrigações relacionadas com pensões e outros benefícios pós-emprego ou passivos de recuperação ambiental). O risco poderá também estar relacionado com alterações significativas em pressupostos relativos a estimativas recorrentes. A informação recolhida através do conhecimento da entidade e do seu ambiente pode ajudar o auditor a avaliar a razoabilidade de tais estimativas do órgão de gestão e dos julgamentos e pressupostos subjacentes. Uma revisão retrospectiva de julgamentos e pressupostos similares do órgão de gestão em períodos anteriores poderá também proporcionar uma visão acerca da razoabilidade dos julgamentos e pressupostos que suportam as estimativas do órgão de gestão.



- A41. São apresentados no Apêndice 2 exemplos de possíveis procedimentos de auditoria para abordar os riscos avaliados de distorção material devido a fraude, que ilustram nomeadamente a incorporação de um elemento de imprevisibilidade. O mesmo apêndice inclui exemplos de respostas à avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material resultantes não só de relato financeiro fraudulento, nomeadamente resultante de reconhecimento de rédito, mas também de apropriação indevida de ativos.

*Procedimentos de Auditoria que Respondem a Riscos Relacionados com a Derrogação de Controlos pelo Órgão de Gestão*

Lançamentos de Diário e Outros Ajustamentos (Ref: Parágrafo 33(a))

- A42. A distorção material de demonstrações financeiras devido a fraude envolve muitas vezes a manipulação do processo de relato financeiro através do registo de lançamentos de diário não apropriados ou não autorizados. Esse processo pode ocorrer durante todo o ano ou no final do período, ou por o órgão de gestão fazer ajustamentos a quantias relatadas nas demonstrações financeiras que não se refletem nos lançamentos de diário, por exemplo através de reclassificações e ajustamentos de consolidação.
- A43. Além disso, a consideração pelo auditor dos riscos de distorção material associados a uma derrogação inapropriada dos controlos sobre os lançamentos de diário é importante na medida em que os controlos e processos automatizados podem reduzir o risco de erro inadvertido mas não eliminam o risco de que indivíduos possam derrogar inapropriadamente esses processos automatizados, por exemplo alterando as quantias que são automaticamente passadas para o razão geral ou para o sistema de relato financeiro. Por outro lado, quando se usam meios informáticos para transferir automaticamente informação, a prova de tal intervenção nos sistemas de informação poderá ser escassa ou inexistente.
- A44. Na identificação e seleção de lançamentos de diário e outros ajustamentos com vista a testar e determinar o método apropriado de examinar o suporte subjacente para os itens selecionados, são relevantes as seguintes matérias:
- *Avaliação dos riscos de distorção material devido a fraude* – a presença de fatores de risco de fraude e outra informação obtida durante a avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material devido a fraude poderão ajudá-lo a identificar classes específicas de lançamentos de diário e outros ajustamentos para teste.
  - *Controlos que tenham sido implementados sobre os lançamentos de diário e outros ajustamentos* – controlos eficazes sobre a preparação e execução de lançamentos de diário e outros ajustamentos podem reduzir a quantidade de testes substantivos necessários, desde que o auditor tenha testado a eficácia operacional dos controlos.

- *Processo de relato financeiro da entidade e natureza da prova que pode ser obtida* – em muitas entidades, o processamento rotineiro de transações envolve uma combinação de passos e procedimentos manuais e automatizados. De forma análoga, o processamento de lançamentos de diário e de outros ajustamentos pode envolver procedimentos e controlos tanto manuais como automatizados. Quando se usam meios informáticos no processo de relato financeiro, os lançamentos de diário e outros ajustamentos poderão existir somente em formato eletrónico.
  - *Características de lançamentos de diário ou outros ajustamentos fraudulentos* – os lançamentos de diário ou outros ajustamentos inapropriados têm muitas vezes características de identificação únicas, que podem incluir lançamentos (a) feitos para contas não relacionadas, não usuais ou raramente usadas, (b) feitos por indivíduos que normalmente não fazem lançamentos de diário, (c) registados no final do período ou após o encerramento com pouca ou nenhuma explicação ou descrição, (d) feitos quer antes quer durante a preparação das demonstrações financeiras, sem números de conta, ou (e) contendo números arredondados ou números finais consistentes.
  - *Natureza e complexidade das contas* – podem ser aplicados lançamentos de diário ou ajustamentos inapropriados a contas que (a) contenham transações complexas ou de natureza não usual, (b) contenham estimativas significativas e ajustamentos de fim de período, (c) tenham mostrado distorções no passado, (d) não tenham sido reconciliadas em tempo oportuno ou contenham diferenças não reconciliadas, (e) contenham transações inter grupo, ou (f) estejam de outra forma associadas a um risco identificado de distorção material devido a fraude. Na auditoria de entidades que tenham várias localizações ou componentes, toma-se em consideração a necessidade de selecionar lançamentos de diário provenientes de múltiplas localizações.
  - *Lançamentos de diário ou outros ajustamentos processados fora do âmbito normal de atividade* – os lançamentos de diário não normalizados podem não estar sujeitos ao mesmo nível de controlo interno que os lançamentos de diário usados numa base recorrente para registar transações tais como vendas, compras e desembolsos de caixa mensais.
- A45. O auditor exerce julgamento profissional na determinação da natureza, oportunidade e extensão dos testes de lançamentos de diário e outros ajustamentos. Contudo, porque os lançamentos de diário e outros ajustamentos fraudulentos são muitas vezes feitos no final do período de relato, o parágrafo 33(a)(ii) exige que o auditor selecione os lançamentos de diário e outros ajustamentos feitos nessa altura. Além disso, uma vez que as distorções materiais nas demonstrações financeiras devido a fraude podem ocorrer durante todo o período e podem envolver esforços extensivos

de ocultação, o parágrafo 33(a)(iii) exige que o auditor considere se existe também a necessidade de testar lançamentos de diário e outros ajustamentos durante todo o período.

*Estimativas Contabilísticas* (Ref: Parágrafo 33(b))

- A46. A preparação das demonstrações financeiras exige que o órgão de gestão faça uma variedade de julgamentos ou pressupostos que afetam estimativas contabilísticas significativas e monitorize continuamente a razoabilidade de tais estimativas. O relato financeiro fraudulento é muitas vezes realizado por meio de distorção intencional de estimativas contabilísticas. Isto pode ser conseguido, por exemplo, subavaliando ou sobreavaliando todas as provisões e ajustamentos no mesmo sentido, de forma concebida para nivelar resultados ao longo de dois ou mais períodos ou para atingir um determinado nível de resultados, a fim de enganar os utilizadores das demonstrações financeiras influenciando as suas perceções quanto ao desempenho e rentabilidade da entidade.
- A47. A finalidade da execução de uma revisão retrospectiva de julgamentos e pressupostos do órgão de gestão relacionados com estimativas contabilísticas significativas refletidas nas demonstrações financeiras do ano anterior é determinar se existe uma indicação de uma possível falta de isenção por parte do órgão de gestão. Não se destina a pôr em causa os julgamentos profissionais do auditor no ano anterior com base na informação disponível na altura.
- A48. É também exigida pela ISA 540 (Revista) uma revisão retrospectiva. Essa revisão é conduzida como um procedimento de avaliação do risco para obter informação respeitante à eficácia das estimativas contabilísticas anteriores do órgão de gestão, prova de auditoria acerca do desfecho ou, quando aplicável, ao subsequente recálculo para ajuda na identificação e avaliação dos riscos de distorção material no período corrente e prova de auditoria de matérias, tais como a incerteza de estimação, que possa ser necessário divulgar nas demonstrações financeiras. Na prática, a revisão pelo auditor dos julgamentos e pressupostos do órgão de gestão quanto a faltas de isenção que possam representar um risco de distorção material devido a fraude de acordo com esta ISA pode ser efetuada juntamente com a revisão exigida pela ISA 540 (Revista).

*Justificação do Negócio para Transações Significativas* (Ref: Parágrafo 33(c))

- A49. Entre os indicadores que podem sugerir que determinadas transações significativas fora do âmbito normal de atividade da entidade ou que de outra forma aparentem ser não usuais podem ter sido celebradas para fins de relato financeiro fraudulento ou para esconder uma apropriação indevida de ativos incluem-se:

- A forma de tais transações parece demasiado complexa (por exemplo, a transação envolve múltiplas entidades dentro de um grupo consolidado ou múltiplos terceiros não relacionados).
- O órgão de gestão não discutiu a natureza e a contabilização de tais transações com os encarregados da governação da entidade e há documentação inadequada.
- O órgão de gestão está a pôr mais ênfase na necessidade de um dado tratamento contabilístico do que na base económica da transação.
- Transações que envolvem partes relacionadas não consolidadas, incluindo entidades com finalidade especial, não foram devidamente revistas ou aprovadas pelos encarregados da governação da entidade.
- As transações envolvem entidades relacionadas anteriormente não identificadas ou partes que não têm a substância ou a força financeira para suportar a transação sem assistência da entidade sujeita a auditoria.

#### **Avaliação da Prova de Auditoria** (Ref: Parágrafos 35 a 38)

A50. A ISA 330 exige que o auditor, baseado nos procedimentos de auditoria executados e na prova de auditoria obtida, verifique se a avaliação dos riscos de distorção material ao nível de asserção continua a ser apropriada.<sup>20</sup> Esta avaliação é principalmente uma matéria qualitativa baseada no julgamento do auditor. Tal avaliação pode proporcionar novas perspetivas sobre os riscos de distorção material devido a fraude e sobre a eventual necessidade de executar procedimentos de auditoria adicionais ou diferentes. O Apêndice 3 contém exemplos de circunstâncias que podem indiciar a possibilidade de fraude.

#### *Procedimentos Analíticos Executados Próximo do Final da Auditoria para Formar uma Conclusão Global* (Ref: Parágrafo 35)

A51. Determinar quais as tendências e relacionamentos concretos que podem indiciar um risco de distorção material devido a fraude exige julgamento profissional. Relacionamentos não usuais que envolvam rédito e rendimento no final do ano são particularmente relevantes. Estes podem incluir, por exemplo: quantias anormalmente elevadas de rendimento relatadas nas últimas semanas do período de relato ou transações não usuais; ou rendimento que é inconsistente com as tendências nos fluxos de caixa das operações.

---

<sup>20</sup> ISA 330, parágrafo 25

*Consideração de Distorções Identificadas* (Ref: Parágrafos 36 a 38)

- A52. Dado que a fraude envolve incentivo ou pressões para cometer fraude, a oportunidade de a cometer ou alguma racionalização do ato, não é provável que um caso de fraude seja uma ocorrência isolada. Conseqüentemente, as distorções, tais como distorções numerosas numa localização específica mesmo que o efeito acumulado não seja material, podem ser indicativas de um risco de distorção material devido a fraude.
- A53. As implicações da fraude identificada dependem das circunstâncias. Por exemplo, uma fraude que de outro modo seria insignificante pode ser significativa se envolver a gestão de topo. Nestas circunstâncias, a fiabilidade da prova anteriormente obtida pode ser posta em causa, porque podem existir dúvidas acerca da plenitude e verdade das declarações feitas e acerca da genuinidade dos registos contabilísticos e da documentação. Pode também existir a possibilidade de conluio envolvendo empregados, órgão de gestão e terceiros.
- A54. A ISA 450<sup>21</sup> e a ISA 700 (Revista)<sup>22</sup> estabelecem requisitos e proporcionam orientação sobre a avaliação e tratamento de distorções e o efeito sobre a opinião expressa pelo auditor no seu relatório.

**Auditor Incapaz de Continuar o Trabalho** (Ref: Parágrafo. 39)

- A55. Entre os exemplos de circunstâncias excepcionais que podem surgir e pôr em causa a capacidade de o auditor continuar a executar a auditoria incluem-se:
- A entidade não toma a ação apropriada com respeito à fraude que o auditor considera necessária nas circunstâncias, mesmo quando a fraude não é material para as demonstrações financeiras;
  - A consideração pelo auditor dos riscos de distorção material devido a fraude e os resultados de testes de auditoria indiciam um risco significativo de fraude material e profunda; ou
  - O auditor tem grandes preocupações quanto à competência ou integridade do órgão de gestão ou dos encarregados da governação.
- A56. Devido à variedade de circunstâncias que podem surgir, não é possível descrever com rigor quando é que a renúncia a um trabalho é apropriada. Entre os fatores que afetam a conclusão do auditor incluem-se as implicações do envolvimento de um membro do órgão de gestão ou dos encarregados da governação (que pode afetar a credibilidade das declarações do órgão de gestão) e os efeitos no auditor de uma associação continuada com a entidade.

<sup>21</sup> ISA 450, *Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria*

<sup>22</sup> ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*

A57. O auditor tem responsabilidades legais e profissionais em tais circunstâncias, que podem variar de país para país. Nalguns países, por exemplo, o auditor pode ter o direito, ou pode ser-lhe exigido, que faça uma declaração ou relate à pessoa ou pessoas que o nomearam ou, em alguns casos, às entidades reguladoras. Dada a natureza excecional das circunstâncias e a necessidade de considerar os requisitos legais, o auditor pode considerar apropriado procurar aconselhamento jurídico aquando da decisão de renunciar a um trabalho e da determinação da ação apropriada, incluindo a possibilidade de relatar aos acionistas, reguladores ou outros.<sup>23</sup>

#### *Considerações Específicas para Entidades do Setor Público*

A58. Em muitos casos no setor público, a opção de renúncia ao trabalho pode não estar disponível para o auditor devido à natureza do mandato ou a considerações de interesse público.

#### **Declarações Escritas (Ref: Parágrafo 40)**

A59. A ISA 580<sup>24</sup> estabelece requisitos e proporciona orientação sobre a obtenção de declarações apropriadas do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação. Além de reconhecer que cumpriram a sua responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras, é importante que, independentemente da dimensão da entidade, o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação, reconheçam a sua responsabilidade pelo controlo interno concebido, implementado e mantido para evitar e detetar a fraude.

A60. Devido à natureza da fraude e às dificuldades encontradas pelos auditores na deteção de distorções materiais nas demonstrações financeiras resultantes de fraude, é importante que o auditor obtenha uma declaração escrita do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação a confirmar que divulgaram ao auditor:

- (a) Os resultados da avaliação pelo órgão de gestão do risco de as demonstrações financeiras poderem estar materialmente distorcidas em consequência de fraude; e
- (b) O seu conhecimento de fraudes reais, suspeitas ou alegadas que afetem a entidade.

---

<sup>23</sup> O Código do IESBA proporciona orientação sobre as comunicações com um auditor que substitui o auditor existente.

<sup>24</sup> ISA 580, *Declarações Escritas*

## **Comunicações ao Órgão de Gestão e Aos Encarregados da Governação** (Ref: Parágrafos 41–43)

- A61. Em algumas jurisdições, as disposições legais ou regulamentares podem restringir a comunicação pelo auditor de certas matérias ao órgão de gestão e aos encarregados da governação. A lei ou regulamentos podem proibir especificamente a comunicação, ou outra medida, que possa prejudicar uma investigação de uma autoridade apropriada a um ato ilegal, identificado ou suspeito, incluindo alertar a entidade, por exemplo, quando se exige ao auditor que relate a fraude a uma autoridade apropriada relativamente a legislação branqueamento de capitais. Nestas circunstâncias, as matérias consideradas pelo auditor podem ser complexas e o auditor pode considerar apropriado obter aconselhamento jurídico.

### *Comunicações ao Órgão de Gestão* (Ref: Parágrafo 41)

- A62. Quando o auditor tiver obtido prova de que existe ou possa existir fraude, é importante que a matéria seja levada ao conhecimento do nível apropriado do órgão de gestão logo que praticável. Isto é válido mesmo que a matéria possa ser considerada inconsequente (por exemplo, um pequeno desfalque por um empregado a um nível inferior na organização da entidade). A determinação desse nível apropriado do órgão de gestão é uma matéria de julgamento profissional e é afetada por fatores como a probabilidade de conluio e a natureza e magnitude da possível fraude. Geralmente, o nível apropriado do órgão de gestão é pelo menos um nível acima das pessoas que parecem estar envolvidas na possível fraude.

### *Comunicação com os Encarregados da Governação* (Ref: Parágrafo 42)

- A63. A comunicação do auditor com os encarregados da governação pode ser feita verbalmente ou por escrito. A ISA 260 (Revista) identifica os fatores que o auditor considera para determinar se deve comunicar verbalmente ou por escrito.<sup>25</sup> Devido à natureza e sensibilidade da fraude que envolva a gestão de topo ou que resulte numa distorção material das demonstrações financeiras, o auditor relata tais matérias em tempo oportuno e pode considerar necessário relatá-las também por escrito.
- A64. Em alguns casos, o auditor pode considerar apropriado comunicar aos encarregados da governação as situações em que tenha tomado conhecimento de fraude que envolve empregados que não pertencem ao órgão de gestão e que não resulta numa distorção material. De forma análoga, os encarregados da governação podem desejar ser informados de tais circunstâncias. O processo de comunicação é melhorado se o auditor e os encarregados da governação chegarem a acordo numa fase inicial da auditoria acerca da natureza e extensão das comunicações do auditor a este respeito.

<sup>25</sup> ISA 260 (Revista), parágrafo A38

A65. Nas circunstâncias excepcionais em que o auditor tem dúvidas acerca da integridade ou honestidade do órgão de gestão ou dos encarregados da governação, o auditor pode considerar apropriado obter aconselhamento jurídico para ajudar a determinar a ação apropriada.

*Outras Matérias Relacionadas com a Fraude (Ref: Parágrafo 43)*

A66. Outras matérias relacionadas com a fraude a discutir com os encarregados da governação podem incluir, por exemplo:

- Preocupações acerca da natureza, extensão e frequência das avaliações pelo órgão de gestão sobre os controlos em vigor para prevenir ou detetar fraude e sobre o risco de que as demonstrações financeiras possam estar distorcidas.
- Uma falha do órgão de gestão em tratar apropriadamente deficiências significativas identificadas através do controlo interno ou em responder apropriadamente a uma fraude identificada.
- A avaliação do auditor sobre o ambiente de controlo da entidade, incluindo questões respeitantes à competência e integridade do órgão de gestão.
- Ações do órgão de gestão que possam ser indicativas de relato financeiro fraudulento, tal como a seleção e aplicação pelo órgão de gestão de políticas contabilísticas que possam ser indicativas de uma tentativa do órgão de gestão para gerir resultados a fim de enganar os utilizadores das demonstrações financeiras influenciando a sua perceção do desempenho e rentabilidade da entidade.
- Preocupações acerca da adequação e plenitude da autorização de transações que pareçam estar fora do âmbito normal da atividade.

**Relatar Fraude a uma Entidade Apropriada Fora da Entidade**

(Ref: Parágrafo 44)

A67. A ISA 250 (Revista)<sup>26</sup> proporciona orientação adicional relativamente à determinação pelo auditor sobre se a comunicação de um caso de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos a uma autoridade apropriada fora da entidade é exigida ou apropriada nas circunstâncias, incluindo o dever de confidencialidade por parte do auditor.

A68. A determinação exigida pelo parágrafo 44 pode envolver considerações e julgamento profissional complexos. Consequentemente, o auditor pode considerar fazer consultas internas (por exemplo dentro da firma ou de uma

---

<sup>26</sup> ISA 250 (Revista), *Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafos A28 a A34



firma de rede) ou numa base confidencial com um regulador ou organismo profissional (a menos que tal seja proibido por lei ou regulamento ou quebre o dever de confidencialidade). O auditor pode também considerar obter aconselhamento jurídico para compreender as suas opções e as implicações profissionais ou legais de tomar uma medida de ação específica.

*Considerações Específicas para Entidades do Setor Público*

- A69. No setor público, os requisitos para relatar fraude, descoberta ou não por meio do processo de auditoria, podem estar sujeitos a disposições específicas do mandato da auditoria ou da lei, regulamentos ou outra autoridade relacionados.

## Apêndice 1

(Ref: Parágrafo A26)

### Exemplos de Fatores de Risco de Fraude

Os fatores de risco de fraude identificados neste Apêndice são exemplos dos fatores que podem ser encontrados pelos auditores numa grande variedade de situações. São apresentados separadamente exemplos relativos aos dois tipos de fraude relevantes para a consideração do auditor – relato financeiro fraudulento e apropriação indevida de ativos. Para cada um destes tipos de fraude, os fatores de risco são ainda classificados de acordo com as três condições geralmente presentes quando ocorrem distorções materiais devidas a fraude: (a) incentivos/pressões, (b) oportunidades e (c) atitudes/racionalizações. Embora os fatores de risco cubram uma grande variedade de situações, constituem apenas exemplos, pelo que o auditor pode identificar fatores de risco adicionais ou diferentes. Nem todos estes exemplos são relevantes em todas as circunstâncias, podendo alguns assumir maior ou menor importância em entidades de diferente dimensão ou com características de propriedade ou circunstâncias diferentes. A ordem por que são apresentados os exemplos de fatores de risco não pretende refletir a sua importância relativa ou frequência.

#### **Fatores de Risco Relativos a Distorções Provenientes de Relato Financeiro Fraudulento**

Apresentam-se em seguida exemplos de fatores de risco relativos a distorções provenientes de relato financeiro fraudulento.

##### *Incentivos/Pressões*

A estabilidade financeira ou a rentabilidade está ameaçada por condições económicas, operacionais ou do setor de atividade da entidade, tais como (ou como indicado por):

- Alto grau de concorrência ou de saturação do mercado, acompanhado por margens em declínio.
- Grande vulnerabilidade a alterações rápidas, nomeadamente evolução tecnológica, obsolescência do produto ou variação das taxas de juro.
- Declínios significativos na procura por clientes e aumento das falências quer no setor de atividade quer na economia em geral.
- Prejuízos operacionais que tornam iminente a ameaça de falência, encerramento ou aquisição hostil.
- Fluxos de caixa operacionais negativos recorrentes ou incapacidade para gerar fluxos de caixa embora relatando ganhos e aumento dos ganhos.
- Crescimento rápido ou rentabilidade não usual, especialmente em comparação com outras empresas no mesmo setor de atividade.
- Novos requisitos contabilísticos, estatutários ou regulamentares.

Existe pressão excessiva para o órgão de gestão satisfazer os requisitos ou expectativas de terceiros devido ao seguinte:

- Expectativas de rentabilidade ou de uma certa evolução por parte de analistas de investimento, investidores institucionais, credores significativos ou outros terceiros externos (particularmente expectativas indevidamente agressivas ou irrealistas), incluindo expectativas criadas pelo órgão de gestão, por exemplo através de comunicados à imprensa ou mensagens em relatórios anuais demasiado otimistas.
- Necessidade de obter financiamento adicional de dívida ou de capital para manter a competitividade, incluindo financiamento de dispêndios significativos em pesquisa e desenvolvimento ou em imobilizado.
- Capacidade marginal para satisfazer requisitos de admissão à cotação em bolsa ou de reembolso ou outros requisitos estipulados de dívida.
- Efeitos adversos, aparentes ou reais, do relato de fracos resultados em transações significativas pendentes, tais como concentrações de atividades empresariais ou adjudicação de contratos.

A informação disponível indica que a situação financeira pessoal do órgão de gestão ou dos encarregados da governação está ameaçada pelo desempenho financeiro da entidade devido a:

- Interesses financeiros significativos na entidade.
- Partes significativas da sua remuneração (por exemplo gratificações, opções sobre ações e acordos de saída) são dependentes da consecução de metas agressivas quanto ao preço das ações, aos resultados operacionais, à posição financeira ou aos fluxos de caixa.<sup>1</sup>
- Garantias pessoais de dívidas da entidade.

Existe pressão excessiva sobre o órgão de gestão ou pessoal operacional para satisfazer metas financeiras estabelecidas pelos encarregados da governação, incluindo incentivos de vendas ou rentabilidade.

### *Oportunidades*

A natureza do setor de atividade ou as operações da entidade proporcionam oportunidades para produzir relato financeiro fraudulento que podem provir do seguinte:

- Transações significativas com partes relacionadas fora da atividade normal do negócio ou com entidades relacionadas não auditadas ou auditadas por outra firma.

---

<sup>1</sup> Os planos de incentivos do órgão de gestão podem ser dependentes da consecução de metas relativas apenas a determinadas contas ou atividades selecionadas da entidade, mesmo que tais contas ou atividades possam não ser materiais para a entidade.

- Uma forte presença ou capacidade financeira para dominar um determinado setor que permita à entidade impor termos ou condições a fornecedores ou clientes que possam resultar em transações inapropriadas ou diferentes do que seriam com partes independentes.
- Ativos, passivos, créditos ou gastos baseados em estimativas significativas que envolvam juízos subjetivos ou incertezas difíceis de corroborar.
- Transações significativas, não usuais ou altamente complexas, especialmente transações próximas do final do período que coloquem questões difíceis de “substância sobre a forma”.
- Operações significativas localizadas ou conduzidas no estrangeiro em jurisdições onde existem ambientes de negócio e culturas diferentes.
- Uso de intermediários de negócio sem que para isso pareça existir uma clara justificação de negócio.
- Contas bancárias significativas ou operações com subsidiárias ou sucursais em jurisdições de paraíso fiscal sem que para isso pareça existir uma clara justificação de negócio.

A monitorização do órgão de gestão não é eficaz em resultado do seguinte:

- Domínio do órgão de gestão por uma única pessoa ou por um pequeno grupo de pessoas (num negócio não gerido pelo proprietário) sem controlos de compensação.
- A supervisão do processo de relato financeiro e do controlo interno pelos encarregados da governação não é eficaz.

Existe uma estrutura organizacional complexa ou instável, conforme evidenciado pelo seguinte:

- Dificuldade em determinar a organização ou os indivíduos que têm um interesse de controlo na entidade.
- Estrutura organizacional demasiado complexa envolvendo entidades legais ou linhas de autoridade de gestão não usuais.
- Elevada rotação da gestão de topo, de consultores jurídicos ou dos encarregados da governação.

Os componentes do controlo interno são deficientes em resultado do seguinte:

- Monitorização de controlos inadequada, incluindo controlos automáticos e controlos sobre o relato financeiro intercalar (quando é exigido relato externo).
- Altas taxas de rotação ou de emprego de pessoal para funções de contabilidade, tecnologias de informação ou auditoria interna que não sejam eficazes.
- Sistemas contabilísticos e de informação que não são eficazes, incluindo situações que envolvam deficiências significativas no controlo interno.

*Atitudes/Racionalizações*

- Comunicação, implementação, suporte ou aplicação não eficazes dos valores ou padrões éticos da entidade pelo órgão de gestão ou comunicação de valores ou padrões éticos inapropriados.
- Participação ou preocupação excessivas do órgão de gestão não financeiro na seleção de políticas contabilísticas ou na determinação de estimativas significativas.
- Historial conhecido de violações de leis aplicáveis aos valores mobiliários ou de outras leis e regulamentos, ou reclamações contra a entidade, a sua gestão de topo ou os encarregados da governação, com alegações de fraude ou violação de leis e regulamentos.
- Excessivo interesse do órgão de gestão em manter ou aumentar o preço das ações ou a tendência dos resultados da entidade.
- A prática seguida pelo órgão de gestão de se comprometer, perante analistas, credores e outros terceiros, a atingir previsões agressivas ou não realistas.
- Falha do órgão de gestão em remediar em tempo oportuno deficiências significativas conhecidas no controlo interno.
- Um interesse do órgão de gestão no emprego de meios inapropriados para minimizar resultados relatados por razões de natureza fiscal.
- Moral baixo entre a gestão de topo.
- O sócio-gerente não faz distinção entre transações pessoais e de negócio.
- Disputa entre acionistas numa entidade com poucos proprietários.
- Tentativas recorrentes do órgão de gestão para justificar contabilidade marginal ou inapropriada na base da materialidade.
- O relacionamento entre o órgão de gestão e o auditor atual ou anterior é tenso, conforme demonstram:
  - Disputas frequentes com o auditor atual ou antecessor sobre matérias de contabilidade, de auditoria ou de relato.
  - Exigências não razoáveis ao auditor, tais como prazos irrealistas para a conclusão da auditoria ou para a emissão do relatório do auditor.
  - Restrições sobre o auditor que lhe limitem de forma não apropriada o acesso a pessoas ou a informação ou a capacidade de comunicar eficazmente com os encarregados da governação.
  - Comportamento dominador do órgão de gestão no tratamento com o auditor, especialmente envolvendo tentativas para influenciar o âmbito do seu trabalho ou a escolha ou manutenção do pessoal nomeado ou consultado para o trabalho de auditoria.

## **Fatores de Risco Decorrentes de Distorções Provenientes de Apropriação Indevida de Ativos**

Os fatores de risco decorrentes de distorções provenientes de apropriação indevida de ativos são também classificados de acordo com as três condições geralmente presentes quando existe fraude: (a) incentivos/pressões, (b) oportunidades e (c) atitudes/ racionalizações. Alguns dos fatores de risco relativos a distorções provenientes de relato financeiro fraudulento podem também estar presentes quando ocorrem distorções provenientes de apropriação indevida de ativos. Por exemplo, a monitorização ineficaz do controlo interno pelo órgão de gestão e outras deficiências no controlo interno podem estar presentes quando existem distorções devidas quer a relato financeiro fraudulento quer a apropriação indevida de ativos. O que se segue são exemplos de fatores de risco relativos a distorções provenientes de apropriação indevida de ativos.

### *Incentivos/Pressões*

As obrigações financeiras pessoais podem criar pressão sobre o órgão de gestão ou os empregados com acesso à caixa ou a outros ativos suscetíveis de roubo no sentido de se apropriarem indevidamente esses ativos.

Relacionamentos adversos entre a entidade e os empregados com acesso à caixa ou a outros ativos suscetíveis de roubo podem motivar esses empregados a apropriarem-se indevidamente desses ativos. Os relacionamentos adversos podem resultar, por exemplo, de:

- Despedimentos de empregados já conhecidos ou previstos no futuro.
- Alterações recentes ou previstas na remuneração ou no plano de benefícios dos empregados.
- Promoções, remuneração ou outros prémios inconsistentes com as expectativas.

### *Oportunidades*

Determinadas características ou circunstâncias podem aumentar a suscetibilidade à apropriação indevida de ativos. Por exemplo, as oportunidades de apropriação indevida de ativos aumentam quando existem:

- Grandes volumes de dinheiro em caixa ou de dinheiro movimentado.
- Itens de inventários de pequena dimensão, alto valor ou com muita procura.
- Ativos facilmente convertíveis, tais como obrigações ao portador, diamantes ou microprocessadores.
- Ativos fixos tangíveis de pequena dimensão, negociáveis ou sem identificação observável do proprietário.

Um controlo interno inadequado dos ativos pode aumentar a sua suscetibilidade à apropriação indevida. Por exemplo, a apropriação indevida de ativos pode ocorrer devido a:

- Segregação de funções ou verificação independente inadequadas.
- Supervisão inadequada de dispêndios da gestão de topo, tais como viagens e outras despesas reembolsáveis.
- Supervisão inadequada do órgão de gestão sobre empregados responsáveis por ativos, como por exemplo supervisão ou monitorização inadequadas em localizações remotas.
- Avaliação inadequada dos candidatos a emprego com acesso a ativos.
- Escrituração inadequada de ativos.
- Sistema inadequado de autorização e aprovação de transações (por exemplo, nas compras).
- Salvaguardas físicas inadequadas de dinheiro, investimentos, inventários ou ativos fixos.
- Falta de reconciliações completas e oportunas de ativos.
- Falta de documentação oportuna e apropriada de transações, por exemplo, créditos por devoluções de mercadorias.
- Falta de férias obrigatórias para os empregados que executam as principais funções de controlo.
- Conhecimento inadequado pelo órgão de gestão das tecnologias de informação, que possibilite uma apropriação indevida por parte dos empregados dessa área.
- Controlos inadequados do acesso aos registos automáticos, incluindo o controlo e revisão dos registos de acontecimentos em sistemas informáticos.

#### *Atitudes/Racionalizações*

- Ignorar a necessidade de monitorizar ou reduzir os riscos relacionados com a apropriação indevida de ativos.
- Ignorar o controlo interno da apropriação indevida de ativos, derrogando os controlos existentes ou não adotando medidas apropriadas de correção das deficiências de controlo interno conhecidas.
- Comportamento que indique desagrado ou insatisfação com a entidade ou com a forma como a entidade trata o empregado.
- Alterações no comportamento ou no estilo de vida que possam indicar que houve apropriação indevida de ativos.
- Tolerância de pequenos roubos.

## Apêndice 2

(Ref: Parágrafo A41)

### **Exemplos de Possíveis Procedimentos de Auditoria para Tratar os Riscos Avaliados de Distorção Material Devido a Fraude**

O que se segue são exemplos de possíveis procedimentos de auditoria para tratar os riscos avaliados de distorção material devido a fraude resultantes não só de relato financeiro fraudulento mas também de apropriação indevida de ativos. Embora estes procedimentos cubram uma grande variedade de situações, constituem apenas exemplos, pelo que poderão não ser os mais apropriados nem necessários em cada circunstância. A ordem por que são apresentados os procedimentos não pretende refletir a sua importância relativa.

#### **Considerações ao nível de asserção**

As respostas específicas à avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material devido a fraude variarão dependendo dos tipos ou combinações de fatores de risco de fraude ou condições identificadas e das classes de transações, dos saldos de contas e das divulgações e asserções que possam afetar.

Constituem exemplos específicos de respostas:

- Visitar localizações ou executar determinados testes de surpresa ou sem anúncio prévio. Por exemplo, observar inventários em localizações onde não tenha sido previamente anunciada a presença do auditor ou contar a caixa numa determinada data, de surpresa.
- Pedir que os inventários sejam contados no final do período de relato ou numa data próxima, para minimizar o risco de manipulação de saldos no período entre a data da conclusão da contagem e o final do período de relato.
- Alterar a abordagem de auditoria durante o ano. Por exemplo, contactando oralmente os principais clientes e fornecedores além de mandar pedidos de confirmação por escrito, enviar pedidos de confirmação a uma pessoa específica dentro de uma organização ou procurar informações adicionais ou diferentes.
- Executar uma revisão pormenorizada dos lançamentos de ajustamento do final do trimestre ou do final do ano efetuados pela entidade e investigar qualquer desses lançamentos que pareça não ser usual pela sua natureza ou quantia.
- Relativamente a transações significativas e não usuais, particularmente as que ocorram perto do final do ano, investigar a possibilidade de existirem partes relacionadas e a origem dos recursos financeiros que suportam as transações.
- Executar procedimentos analíticos substantivos usando dados desagregados. Por exemplo, comparar as vendas e o custo das vendas por localização, por linha de negócios ou por mês com as expectativas desenvolvidas pelo auditor.



- Conduzir entrevistas com o pessoal envolvido em áreas em que foi identificado o risco de distorção material devido a fraude para obter os seus pontos de vista sobre o risco e sobre se e como os controlos tratam esse risco.
- Quando outros auditores independentes estiverem a auditar as demonstrações financeiras de uma ou mais subsidiárias, divisões ou sucursais, discutir com eles a extensão do trabalho que será necessário executar para tratar o risco de distorção material devido a fraude resultante de transações e atividades entre estes componentes.
- Se o trabalho de um perito se tornar particularmente significativo com respeito a um item das demonstrações financeiras relativamente ao qual o risco avaliado de distorção material devido a fraude é elevado, executar procedimentos adicionais em relação a alguns ou a todos os pressupostos, métodos ou conclusões do perito para determinar que as suas conclusões não são irrazoáveis, ou contratar outro perito para essa finalidade.
- Executar procedimentos de auditoria para analisar uma seleção de saldos de abertura de contas do balanço de demonstrações financeiras anteriormente auditadas, de modo a apreciar a forma como foram resolvidos determinados aspetos que envolvam estimativas e julgamentos contabilísticos, como por exemplo uma provisão para devoluções de vendas, à luz do que aconteceu entretanto.
- Executar procedimentos sobre reconciliações de contas ou outras preparadas pela entidade, incluindo considerar reconciliações executadas em períodos intercalares.
- Executar técnicas assistidas por computador, tais como pesquisa de dados para testar anomalias numa população.
- Testar a integralidade das transações e registos produzidos por computador.
- Procurar prova de auditoria adicional junto de fontes externas à entidade que está a ser auditada.

### **Respostas Específicas – Distorção Resultante de Relato Financeiro Fraudulento**

São exemplos de respostas à avaliação pelo auditor do risco de distorção material devido a relato financeiro fraudulento:

#### *Reconhecimento do Rédito*

- Executar procedimentos analíticos substantivos relativos ao rédito usando dados desagregados, por exemplo comparando o rédito relatado durante o período de relato corrente por mês e por linha de produto ou segmento de negócio com períodos anteriores comparáveis. As técnicas de auditoria assistidas por computador podem revelar-se úteis na identificação de relacionamentos ou transações de rédito não usuais ou inesperados.

- Confirmar com clientes determinados termos de contratos relevantes e a ausência de acordos paralelos, porque a contabilização apropriada é muitas vezes influenciada por tais termos ou acordos e as bases para determinados abatimentos ou o período com os quais se relacionam não estão muitas vezes suficientemente documentados. A título de exemplo, os critérios de aceitação, termos de entrega e pagamento, a ausência de obrigações futuras ou continuadas por parte de fornecedores, o direito à devolução do produto, quantias garantidas de revenda e disposições de cancelamento ou reembolso são muitas vezes relevantes em tais circunstâncias.
- Indagar junto do pessoal de vendas e de marketing da entidade ou dos consultores jurídicos internos com respeito a vendas ou expedições perto do final do período e ao seu conhecimento de quaisquer termos ou condições não usuais associados a essas transações.
- Estar fisicamente presente numa ou mais localizações no final do período para observar os bens a serem expedidos ou preparados para expedição (ou as devoluções a aguardar processamento) e executar outros procedimentos apropriados no que respeita às vendas e ao corte do inventário.
- Para as situações relativamente às quais as transações de rédito são iniciadas, processadas e registadas eletronicamente, testar os controlos para determinar se proporcionam garantia de fiabilidade de que as transações de rédito ocorreram e foram devidamente registadas.

#### *Quantidades de Inventário*

- Examinar os registos de inventários da entidade para identificar localizações ou itens que exijam atenção específica durante ou após a contagem física do inventário.
- Observar contagens de inventários em determinadas localizações sem aviso prévio ou conduzir contagens de inventários em todas as localizações na mesma data.
- Realizar contagens de inventários no final ou perto do final do período de relato, para minimizar o risco de manipulação inapropriada durante o período entre a contagem e o final do período de relato.
- Executar procedimentos adicionais durante a observação da contagem, por exemplo, examinando mais rigorosamente o conteúdo de itens contidos em caixas, a maneira como os bens estão arrumados (por exemplo, espaços vazios) ou etiquetados e a qualidade (isto é, pureza, grau ou concentração) de substâncias líquidas como perfumes ou produtos químicos. Neste contexto, poderá ser útil recorrer a um perito.
- Comparar as quantidades do período corrente com as de períodos anteriores por classe ou categoria de inventário, localização ou outro critério, ou comparar as quantidades contadas com os registos permanentes.

- Usar técnicas de auditoria assistidas por computador para testar mais aprofundadamente a compilação das contagens de inventários físicos – por exemplo, ordenando por número de referência para testar o controle das referências ou por número de série do item para testar a possibilidade de omissões ou duplicações de itens.

#### *Estimativas do Órgão de Gestão*

- Usar um perito para desenvolver uma estimativa independente que possa ser comparada com a estimativa do órgão de gestão.
- Alargar as indagações a indivíduos fora do órgão de gestão e do departamento de contabilidade para obter corroboração da capacidade e das intenções do órgão de gestão no sentido de levar a cabo planos relevantes para chegar à estimativa.

#### **Respostas Específicas – Distorções Devidas a Apropriação Indevida de Ativos**

Circunstâncias diferentes ditarão necessariamente respostas diferentes. Geralmente, a resposta de auditoria a um risco avaliado de distorção material devido a fraude que envolva apropriação indevida de ativos será dirigida a determinados saldos de contas ou classes de transações. Embora algumas das respostas de auditoria indicadas nas duas categorias atrás se possam aplicar em tais circunstâncias, o âmbito do trabalho deve ser associado à informação específica acerca do risco de apropriação indevida que tenha sido identificado.

São exemplos de respostas à avaliação do auditor quanto ao risco de distorção material devido a apropriação indevida de ativos:

- Contar o dinheiro ou valores mobiliários no final ou perto do final do ano.
- Confirmar diretamente com clientes a atividade da conta (incluindo memorandos de crédito e atividades de devolução de vendas, bem como as datas em que os pagamentos foram efetuados) relativamente ao período da auditoria.
- Analisar recuperações de contas anuladas.
- Analisar insuficiências de inventário por localização ou por tipo de produto.
- Comparar os principais rácios de inventário com a norma do setor.
- Rever documentação de suporte relativa a reduções nos registos de inventário permanente.
- Executar uma comparação computadorizada da lista de fornecedores com uma lista de empregados para identificar a coincidência de moradas ou números de telefone.
- Executar uma busca computadorizada dos registos de remunerações para identificar duplicações de moradas, de identificação de empregados, de números de identificação fiscal ou de contas bancárias.

AS RESPONSABILIDADES DO AUDITOR RELATIVAS A FRAUDE NUMA AUDITORIA  
DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

- Rever ficheiros do pessoal relativamente àqueles que contenham pouca ou nenhuma prova de atividade, como por exemplo falta de avaliações do desempenho.
- Analisar os descontos e devoluções de vendas na procura de padrões ou tendências não usuais.
- Confirmar determinados termos de contratos com terceiros.
- Obter prova de que os contratos estão a ser cumpridos de acordo com os seus termos.
- Rever a justificação de gastos significativos e não usuais.
- Rever a autorização e a quantia escriturada de empréstimos à gestão de topo e partes relacionadas.
- Rever o nível e a adequação dos relatórios de gastos apresentados pela gestão de topo.

## Apêndice 3

(Ref: Parágrafo A50)

### Exemplos de Circunstâncias que Indiciam a Possibilidade de Fraude

Apresentam-se em seguida exemplos de circunstâncias que podem indiciar a possibilidade de que as demonstrações financeiras possam conter uma distorção material resultante de fraude.

*Discrepâncias nos registros contábilísticos, incluindo:*

- Transações que não foram registradas de forma completa e oportuna ou que foram registradas indevidamente no tocante à quantia, período contábilístico, classificação ou política da entidade.
- Saldos ou transações não justificados ou não autorizados.
- Ajustamentos de última hora que afetem significativamente os resultados financeiros.
- Prova do acesso de empregados a sistemas e registros de forma inconsistente com o necessário para executar as funções para que estão autorizados.
- Sugestões ou reclamações ao auditor acerca de alegada fraude.

*Ausência de prova ou prova contraditória, incluindo:*

- Documentos em falta.
- Documentos que parecem ter sido alterados.
- Disponibilidade apenas de documentos fotocopiados ou transmitidos eletronicamente, quando seria de esperar que existam documentos originais.
- Itens significativos não explicados em reconciliações.
- Alterações no balanço não usuais, ou alterações em tendências ou em rácios ou relacionamentos importantes das demonstrações financeiras - por exemplo contas a receber a crescer mais depressa que o rédito.
- Respostas inconsistentes, vagas ou não plausíveis do órgão de gestão ou de empregados a indagações ou procedimentos analíticos.
- Discrepâncias não usuais entre os registros da entidade e as respostas aos pedidos de confirmação.
- Grande número de lançamentos de crédito e de outros ajustamentos feitos aos registros de contas a receber.

- Diferenças não explicadas ou inadequadamente explicadas entre o razão auxiliar de contas a receber e a conta de controlo, ou entre os extratos de cliente e o razão auxiliar de contas a receber.
- Cheques cancelados em falta ou não existentes, em circunstâncias em que os cheques cancelados são geralmente devolvidos à entidade com o extrato do banco.
- Inventários ou ativos físicos em falta de grandeza significativa
- Prova eletrónica indisponível ou em falta, de forma inconsistente com as práticas ou políticas de retenção de registos da entidade.
- Menos ou mais respostas do que o previsto às confirmações.
- Incapacidade de produzir prova do desenvolvimento dos principais sistemas e de testes à alteração de programas e das atividades de implementação das alterações e implantação de sistemas efetuadas durante o ano em curso.

*Relacionamentos problemáticos ou não usuais entre o auditor e o órgão de gestão, nomeadamente:*

- Recusa do acesso a registos, instalações, determinados empregados, clientes, fornecedores ou outros dos quais se possa pretender obter prova de auditoria.
- Pressões de tempo indevidas impostas pelo órgão de gestão para resolver questões complexas ou litigiosas.
- Reclamações do órgão de gestão acerca da condução da auditoria ou intimidação pelo órgão de gestão dos membros da equipa de trabalho, particularmente em conjunto com a avaliação crítica pelo auditor da prova de auditoria ou com a resolução de potenciais desacordos com o órgão de gestão.
- Demoras não usuais da entidade a fornecer informação pedida.
- Indisponibilidade para facilitar o acesso do auditor aos principais ficheiros eletrónicos para teste através do uso de técnicas de auditoria assistidas por computador.
- Recusa de acesso às instalações e principal pessoal de TI, incluindo pessoal de segurança, operacional e de desenvolvimento de sistemas.
- Indisponibilidade para adicionar ou rever divulgações nas demonstrações financeiras de modo a torná-las mais completas e compreensíveis.
- Indisponibilidade para tratar deficiências identificadas no controlo interno em tempo oportuno.

*Outros*

- Indisponibilidade do órgão de gestão para permitir que o auditor se encontre em privado com os encarregados da governação.
- Políticas contabilísticas que pareçam não estar em concordância com as normas do setor.
- Alterações frequentes nas estimativas contabilísticas que não pareçam resultar de alterações de circunstâncias.
- Tolerância a violações ao código de conduta da entidade.

# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 250 (REVISTA)

## CONSIDERAÇÃO DE LEIS E REGULAMENTOS NUMA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que iniciem em ou após 15 de dezembro de 2017)

### ÍNDICE

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1
Efeito de Leis e Regulamentos .....	2
Responsabilidade pelo Cumprimento de Leis e Regulamentos .....	3–9
Data de Eficácia .....	10
<b>Objetivos</b> .....	11
<b>Definição</b> .....	12
<b>Requisitos</b>	
Considerações pelo Auditor do Cumprimento de Leis e Regulamentos.....	13–18
Procedimentos de Auditoria Quando For Identificado Incumprimento ou Suspeita de Incumprimento .....	19–22
Comunicação e Relato de Incumprimento Identificado ou de Suspeita de Incumprimento .....	23–29
Documentação .....	30
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Responsabilidade pelo Cumprimento de Leis e Regulamentos .....	A1–A8
Definição .....	A9–A10
Considerações pelo Auditor do Cumprimento de Leis e Regulamentos .....	A11–A16
Procedimentos de Auditoria quando for Identificado Incumprimento ou Existir Suspeita de Incumprimento.....	A17–A25



Comunicação e Relato de Incumprimento Identificado ou de Suspeita de Incumprimento .....	A26–A34
Documentação .....	A35–A36

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 250 (Revista), *Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, 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 pela consideração de leis e regulamentos numa auditoria de demonstrações financeiras. Esta ISA não é aplicável a outros trabalhos de garantia de fiabilidade em que o auditor seja especificamente contratado para testar e relatar separadamente sobre o cumprimento de determinadas leis ou regulamentos.

### **Efeito de Leis e Regulamentos**

2. O efeito das leis e regulamentos nas demonstrações financeiras varia consideravelmente. As leis e regulamentos a que uma entidade está sujeita constituem o seu enquadramento legal e regulamentar. As disposições de algumas leis ou regulamentos têm um efeito direto nas demonstrações financeiras, dado que determinam as quantias e divulgações expressas nas demonstrações financeiras de uma entidade. Outras leis ou regulamentos devem ser cumpridos pelo órgão de gestão ou determinam as disposições sob as quais a entidade está autorizada a desenvolver o seu negócio mas não têm um efeito direto nas suas demonstrações financeiras. Algumas entidades (como os bancos e empresas químicas) operam em setores fortemente regulados. Outras estão sujeitas apenas às muitas leis que se relacionam geralmente com os aspetos operacionais do negócio (por exemplo com a segurança e saúde no trabalho ou a igualdade de oportunidades de emprego). O cumprimento de leis e regulamentos pode resultar em multas, litígios ou outras consequências para a entidade, que podem ter um efeito material nas demonstrações financeiras.

### **Responsabilidade pelo Cumprimento de Leis e Regulamentos**

#### **(Ref: Parágrafos A1 a A8)**

3. É da responsabilidade do órgão de gestão, com a supervisão dos encarregados da governação, assegurar que as operações da entidade sejam conduzidas de acordo com as disposições das leis e regulamentos, nomeadamente as disposições de leis e regulamentos que determinem as quantias e divulgações relatadas nas demonstrações financeiras de uma entidade.

#### *Responsabilidade do Auditor*

4. Os requisitos desta ISA são concebidos para ajudar o auditor a identificar distorções materiais das demonstrações financeiras devidas a incumprimento de leis e regulamentos. Porém, o auditor não é responsável por evitar o incumprimento e não se pode esperar que detete o incumprimento de todas as leis e regulamentos.

5. O auditor é responsável por obter garantia razoável de fiabilidade de que as demonstrações financeiras, no seu todo, estão isentas de distorção material devido a fraude ou a erro.<sup>1</sup> Ao conduzir uma auditoria de demonstrações financeiras, o auditor tem em consideração o quadro legal e regulamentar aplicável. Dadas as limitações inerentes a uma auditoria, existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais nas demonstrações financeiras possam não ser detetadas, mesmo quando a auditoria seja devidamente planeada e executada de acordo com as ISA.<sup>2</sup> No contexto das leis e regulamentos, os potenciais efeitos das limitações inerentes da capacidade do auditor para detetar distorções materiais são maiores por várias razões, nomeadamente:
- Existem muitas leis e regulamentos, principalmente relacionados com os aspetos operacionais de uma entidade, que tipicamente não afetam as demonstrações financeiras e que não são contemplados nos sistemas de informação da entidade relevantes para o relato financeiro.
  - O incumprimento pode envolver uma conduta concebida para o esconder, como conluio, falsificação, falha deliberada no registo de transações, derrogação de controlos pelo órgão de gestão ou declarações erradas prestadas intencionalmente ao auditor.
  - A comprovação de que uma prática constitui incumprimento é, em última análise, uma matéria a determinar por um tribunal ou outro órgão apropriado.

Geralmente, quanto mais um incumprimento se afasta de acontecimentos e transações refletidos nas demonstrações financeiras, menos provável será que o auditor identifique ou reconheça esse incumprimento.

6. Esta ISA distingue as responsabilidades do auditor em relação ao cumprimento de duas categorias distintas de leis e regulamentos, como segue: (Ref: Parágrafos A6, A12 e A13)
- (a) As disposições das leis e regulamentos geralmente reconhecidos como tendo um efeito direto na determinação de quantias e divulgações materiais nas demonstrações financeiras, tais como leis e regulamentos nos domínios fiscal e das pensões (ver o parágrafo 14) (Ref: Parágrafo A12); e
  - (b) Outras leis e regulamentos que não têm um efeito direto na determinação das quantias e divulgações das demonstrações financeiras, mas cujo cumprimento possa ser fundamental para os aspetos operacionais do negócio, para a capacidade da entidade prosseguir as suas atividades

<sup>1</sup> ISA 200, *Objetivos gerais do auditor independente e condução de uma auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo 5

<sup>2</sup> ISA 200, parágrafos A53–A54

ou para evitar sanções materiais (por exemplo, cumprimento dos termos de uma licença para operar, cumprimento de requisitos de solvência obrigatórios ou cumprimento de regulamentos ambientais); o incumprimento de tais leis e regulamentos pode por isso ter um efeito material nas demonstrações financeiras (ver o parágrafo 15) (Ref: Parágrafo A13).

7. Nesta ISA, são especificados requisitos diferenciados para cada uma das categorias de leis e regulamentos acima identificados. Para a categoria referida no parágrafo 6(a), a responsabilidade do auditor é obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto ao cumprimento das disposições dessas leis e regulamentos. Para a categoria referida no parágrafo 6(b), a responsabilidade do auditor é limitada à realização de procedimentos de auditoria específicos para ajudar a identificar casos de incumprimento das leis e regulamentos que possam ter um efeito material nas demonstrações financeiras.
8. Esta ISA exige que o auditor fique atento para a possibilidade de que outros procedimentos de auditoria aplicados com vista à formação de uma opinião sobre as demonstrações financeiras possam trazer à sua atenção casos de incumprimento. Manter uma atitude de ceticismo profissional durante toda a auditoria, como exigido pela ISA 200,<sup>3</sup> é importante neste contexto, dada a variedade de leis e regulamentos que afetam a entidade.
9. O auditor pode ter responsabilidades adicionais resultantes de disposições legais, regulamentares ou de requisitos éticos relevantes relativamente a casos de incumprimento de leis e regulamentos pela entidade, os quais podem diferir ou ir além desta ISA, tais como: (Ref: Parágrafo A8)
  - (a) Responder a casos de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos, incluindo requisitos relativos a comunicações específicas ao órgão de gestão e aos encarregados da governação, avaliar a apropriação das suas respostas ao incumprimento e determinar se é necessário tomar medidas adicionais;
  - (b) Comunicar casos de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos a outros auditores (por exemplo, numa auditoria de demonstrações financeiras de grupo); e
  - (c) Requisitos de documentação relacionados com casos de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos.

O cumprimento de responsabilidades adicionais pode proporcionar informação adicional que é relevante para o trabalho do auditor de acordo com esta e outras ISA (por exemplo, relativamente à integridade do órgão de gestão ou, quando apropriado, dos encarregados da governação).

---

<sup>3</sup> ISA 200, parágrafo 15

## Data de Eficácia

10. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que iniciem em ou após 15 de dezembro de 2017.

## Objetivos

11. Os objetivos do auditor são:
  - (a) Obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto ao cumprimento das disposições de leis e regulamentos geralmente reconhecidos como tendo um efeito direto na determinação de quantias e divulgações materiais das demonstrações financeiras;
  - (b) Executar procedimentos de auditoria específicos para ajudar a identificar casos de incumprimento de leis e regulamentos que possam ter um efeito material nas demonstrações financeiras; e
  - (c) Responder de forma apropriada a casos de incumprimento identificados ou suspeita de incumprimento de leis e regulamentos identificados durante a auditoria.

## Definição

12. Para efeito desta ISA, é aplicável a seguinte definição:

Incumprimento – Atos ou omissões, intencionais ou não intencionais, cometidos pela entidade, ou pelos encarregados da governação, pelo órgão de gestão ou outros indivíduos que trabalham para ou sob a direção da entidade, que são contrários às leis ou regulamentos em vigor. O incumprimento não inclui a má conduta pessoal não relacionada com os negócios da entidade. (Ref: Parágrafos A9 e A10)

## Requisitos

### Considerações pelo Auditor do Cumprimento de Leis e Regulamentos

13. Para a compreensão da entidade e do seu ambiente de acordo com a ISA 315 (Revista),<sup>4</sup> o auditor deve obter uma compreensão geral:
  - (a) Do quadro legal e regulamentar aplicável à entidade e ao setor de atividade em que a entidade opera; e
  - (b) Da forma como a entidade está a cumprir esse quadro legal e regulamentar. (Ref: Parágrafo A11)

<sup>4</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente*, parágrafo 11

14. O auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto ao cumprimento das disposições de leis e regulamentos geralmente reconhecidos como tendo um efeito direto na determinação das quantias e divulgações materiais das demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafo A12)
15. O auditor deve executar os procedimentos de auditoria que se seguem para ajudar a identificar casos de incumprimento de outras leis e regulamentos que possam ter um efeito material nas demonstrações financeiras: (Ref: Parágrafos A13 e A14)
  - (a) Indagar junto do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação, se a entidade cumpre tais leis e regulamentos; e
  - (b) Inspeccionar a correspondência, se existir, com as autoridades licenciadoras ou reguladoras relevantes.
16. Durante a auditoria, o auditor deve estar atento para a possibilidade de que outros procedimentos de auditoria aplicados possam chamar a sua atenção para casos de incumprimento ou suspeita de incumprimento de leis e regulamentos. (Ref: Parágrafo A15)
17. O auditor deve pedir ao órgão de gestão e, quando apropriado, aos encarregados da governação que confirmem por escrito que foram divulgados ao auditor todos os casos conhecidos de incumprimento ou suspeita de incumprimento de leis e regulamentos cujos efeitos deviam ser considerados na preparação das demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafo A16)
18. Na ausência de situações de incumprimento ou suspeita de incumprimento, não se exige ao auditor que execute outros procedimentos de auditoria respeitantes ao cumprimento pela entidade de leis e regulamentos, para além dos estabelecidos nos parágrafos 13 a 17.

### **Procedimentos de Auditoria Quando For Identificado Incumprimento ou Existir Suspeita de Incumprimento**

19. Se o auditor tomar conhecimento de informação respeitante a um caso de incumprimento ou suspeita de incumprimento de leis e regulamentos, deve obter: (Ref: Parágrafos A17 e A18)
  - (a) Conhecimento da natureza do ato e das circunstâncias em que ocorreu; e
  - (b) Informação adicional para avaliar o possível efeito nas demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafo A19)
20. Se o auditor suspeitar de incumprimento, a menos que seja proibido por lei ou regulamento, deve discutir a matéria com o nível apropriado do órgão de gestão e, quando apropriado, com os encarregados da governação. Se o órgão de gestão ou, quando apropriado, os encarregados da governação

não prestarem informação suficiente que demonstre que a entidade está a cumprir as leis e regulamentos e se, no julgamento do auditor, o efeito do incumprimento de que se suspeita puder ser material para as demonstrações financeiras, o auditor deve considerar a necessidade de obter aconselhamento jurídico. (Ref: Parágrafos A20 a A22)

21. Se não puder ser obtida informação suficiente acerca do incumprimento de que se suspeita, o auditor deve avaliar o efeito da falta de prova de auditoria suficiente e apropriada na sua opinião.
22. O auditor deve avaliar as implicações do incumprimento, identificado ou suspeito, em relação a outros aspetos da auditoria, incluindo a avaliação que fez do risco e a fiabilidade das declarações escritas, e tomar as ações apropriadas. (Ref: Parágrafos A23 a A25)

### **Comunicação e Relato de Incumprimento, Identificado ou Suspeito**

*Comunicar Incumprimento, Identificado ou Suspeito, aos Encarregados da Governação*

23. A menos que todos os encarregados da governação estejam envolvidos na gestão da entidade e estejam por isso cientes das matérias que envolvem o incumprimento identificado ou de que se suspeita comunicado pelo auditor,<sup>5</sup> o auditor deve comunicar aos encarregados da governação, a menos que seja proibido por lei e regulamento, as matérias que envolvam incumprimento de leis e regulamentos que cheguem ao seu conhecimento no decurso da auditoria, exceto quando as matérias em causa sejam claramente inconsequentes.
24. Se, no seu julgamento, o auditor considerar que o incumprimento referido no parágrafo 23 foi intencional e é material, deve comunicar a matéria aos encarregados da governação logo que for praticável.
25. Se o auditor suspeitar que o órgão de gestão ou os encarregados da governação estão envolvidos no incumprimento, deve comunicar a matéria à autoridade hierarquicamente superior da entidade, como uma comissão de auditoria ou um órgão de fiscalização, se existir. Quando não existir autoridade hierarquicamente superior, ou se o auditor considerar que a comunicação pode não ter consequências ou não estiver seguro quanto à pessoa a quem relatar, deve considerar a necessidade de obter aconselhamento jurídico.

*Implicações Potenciais de Incumprimento, Identificado ou Suspeito, no Relatório do Auditor* (Ref: Parágrafos A26 e A27)

26. Se o auditor concluir que o incumprimento, identificado ou suspeito, tem um efeito material nas demonstrações financeiras e não foi adequadamente

<sup>5</sup> ISA 260 (Revista), *Comunicações com os Encarregados da Governação*, parágrafo 13

refletido nas demonstrações financeiras, deve proceder de acordo com a ISA 705 (Revista), expressando uma opinião com reservas ou uma opinião adversa sobre as demonstrações financeiras.<sup>6</sup>

27. Se o auditor for impedido pelo órgão de gestão ou pelos encarregados da governação de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para avaliar se o incumprimento que pode ser material para as demonstrações financeiras ocorreu ou terá provavelmente ocorrido, deve expressar uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras com base na limitação do âmbito da auditoria, de acordo com a ISA 705 (Revista).<sup>7</sup>
28. Se o auditor não for capaz de determinar se ocorreu incumprimento devido a limitações impostas pelas circunstâncias e não pelo órgão de gestão ou pelos encarregados da governação, deve avaliar o efeito na sua opinião de acordo com a ISA 705 (Revista).

*Relatar Incumprimento, Identificado ou Suspeito, a uma Autoridade Apropriada Fora da Entidade*

29. Se o auditor tiver identificado um caso de incumprimento ou suspeita de incumprimento de leis e regulamentos, deve determinar se a lei, regulamentos ou requisitos éticos relevantes. (Ref: Parágrafos A28 a A34)
  - (a) Exigem que o auditor relate a uma autoridade apropriada fora da entidade.
  - (b) Determinem responsabilidades segundo as quais seja apropriado nas circunstâncias relatar a uma entidade apropriada fora da entidade.

**Documentação**

30. O auditor deve incluir na documentação de auditoria<sup>8</sup> o incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos e: (Ref: Parágrafos A35 e A36)
  - (a) Os procedimentos de auditoria executados, os julgamentos profissionais significativos e as conclusões a que chegou; e
  - (b) A discussão de matérias significativas relacionadas com incumprimento com o órgão de gestão, os encarregados da governação e outros, incluindo a forma como o órgão de gestão e, quando aplicável, os encarregados da governação responderam à matéria.

---

<sup>6</sup> ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*, parágrafos 7 e 8

<sup>7</sup> ISA 705 (Revista), parágrafos 7 e 9

<sup>8</sup> ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafos 8 a 11, e A6



## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Responsabilidade pelo Cumprimento de Leis e Regulamentos

(Ref: Parágrafos 3 a 9)

- A1. É da responsabilidade do órgão de gestão, com a supervisão dos encarregados da governação, assegurar que as operações da entidade sejam conduzidas de acordo com as leis e regulamentos. As leis e regulamentos podem afetar as demonstrações financeiras de uma entidade de diferentes maneiras: o exemplo mais direto é quando afetam divulgações específicas nas demonstrações financeiras exigidas à entidade ou prescrevem o referencial de relato financeiro aplicável. Podem também estabelecer determinados direitos e obrigações legais da entidade, alguns dos quais serão reconhecidos nas demonstrações financeiras da entidade. Além disso, as leis e regulamentos podem impor sanções em caso de incumprimento.
- A2. Apresentam-se a seguir exemplos de tipos de políticas e procedimentos que uma entidade pode implementar para ajudar a prevenir e detetar o incumprimento de leis e regulamentos:
- Monitorizar os requisitos legais e assegurar que os procedimentos operacionais são concebidos de modo a satisfazer estes requisitos.
  - Instituir e aplicar sistemas de controlo interno apropriados.
  - Desenvolver, publicitar e observar um código de conduta.
  - Assegurar que os empregados são devidamente formados e compreendem o código de conduta.
  - Monitorizar o cumprimento do código de conduta e agir apropriadamente para disciplinar os empregados que não o cumpram.
  - Contratar consultores jurídicos para ajudar na monitorização dos requisitos legais.
  - Manter um registo das leis e regulamentos significativos que a entidade tem de cumprir dentro do seu setor de atividade e um registo de reclamações.

Nas entidades de maior dimensão, estas políticas e procedimentos podem ser complementados atribuindo responsabilidades apropriadas a:

- Uma função de auditoria interna.
- Uma comissão de auditoria.
- Uma função de garantia do cumprimento.

*Responsabilidade do Auditor*

- A3. O incumprimento de leis e regulamentos pela entidade pode resultar numa distorção material das demonstrações financeiras. A deteção de situações de incumprimento, independentemente da materialidade, pode afetar outros aspetos da auditoria, incluindo, por exemplo, a consideração pelo auditor da integridade do órgão de gestão, dos encarregados da governação ou dos empregados.
- A4. Se um ato constitui incumprimento de leis e regulamentos é matéria a ser determinada por um tribunal ou outro órgão apropriado, que está geralmente para além da competência profissional do auditor. Apesar de tudo, a formação, a experiência e o conhecimento da entidade e do seu setor de atividade por parte do auditor podem proporcionar uma base para reconhecer que alguns atos que chegaram à sua atenção podem constituir incumprimento de leis e regulamentos.
- A5. De acordo com requisitos estatutários específicos, pode ser especificamente exigido ao auditor que relate, no quadro da auditoria das demonstrações financeiras, sobre se a entidade cumpre determinadas disposições de leis e regulamentos. Nessas circunstâncias, a ISA 700 (Revista)<sup>9</sup> ou a ISA 800 (Revista)<sup>10</sup> contemplam a forma como estas responsabilidades de auditoria deverão ser tratadas no relatório do auditor. Além disso, quando existam requisitos estatutários específicos de relato, poderá ser necessário que o plano de auditoria inclua testes apropriados ao cumprimento destas disposições de leis e regulamentos.

Categorias de Leis e Regulamentos (Ref: Parágrafo 6)

- A6. A natureza e circunstâncias da entidade podem afetar se as leis e regulamentos relevantes estão dentro das categorias de leis e regulamentos descritos nos parágrafos 6(a) ou 6(b). Apresentam-se exemplos de leis e regulamentos que podem ser incluídos nas categorias descritas no parágrafo 6:
- Fraude, corrupção e suborno.
  - Branqueamento de capitais, financiamento do terrorismo e proventos de crime.
  - Mercados de valores mobiliários e negociação.
  - Banca e outros produtos e serviços financeiros.
  - Proteção de dados.

---

<sup>9</sup> ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, parágrafo 43

<sup>10</sup> ISA 800 (Revista), *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais com Finalidade Especial*, parágrafo 11

- Fiscal e pensões.
- Proteção ambiental.
- Saúde pública e segurança.

#### Considerações Específicas para Entidades do Setor Público

- A7. No setor público, podem existir responsabilidades adicionais de auditoria com respeito à consideração de leis e regulamentos relacionadas com a auditoria de demonstrações financeiras ou que se podem alargar a outros aspetos das operações da entidade.

#### Responsabilidades Adicionais Estabelecidas por Lei, Regulamento ou Requisitos Éticos Relevantes (Ref: Parágrafo 9)

- A8. As disposições legais, regulamentares ou os requisitos éticos relevantes podem exigir que o auditor efetue procedimentos adicionais e tome medidas adicionais. Por exemplo, o *Código de Ética dos Profissionais de Contabilidade e Auditoria* (o Código do IESBA) emitido pelo International Ethics Standard Board for Accountants exige que o auditor tome medidas para responder a casos de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos e determine se são necessárias medidas adicionais. Tais medidas podem incluir a comunicação de casos de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos a outros auditores de um grupo, incluindo o sócio responsável pelo grupo, auditores de componentes ou outros auditores que executem trabalho em componentes de um grupo com finalidade distinta da auditoria das demonstrações financeiras do grupo.<sup>11</sup>

#### Definição (Ref: Parágrafo 12)

- A9. Atos de incumprimento de leis e regulamentos incluem transações realizadas pela, em nome ou por conta da entidade, pelos encarregados da governação, pelo órgão de gestão ou por outros indivíduos que trabalhem para ou sob a direção da entidade.
- A10. O incumprimento também inclui a má conduta pessoal relacionada com os negócios da entidade, por exemplo, nas circunstâncias em que um indivíduo está numa posição-chave da gestão, a título pessoal, aceitou um suborno de um fornecedor da entidade em troca de ser selecionado para proporcionar serviços ou contratos à entidade.

<sup>11</sup> Ver, por exemplo, as secções R360.16–R318 A1 do Código do IESBA.

## Considerações pelo Auditor do Cumprimento de Leis e Regulamentos

*Obter um Conhecimento do Quadro Legal e Regulamentar* (Ref: Parágrafo 13)

- A11. Para obter um conhecimento geral do quadro legal e regulamentar e da forma como a entidade cumpre esse quadro, o auditor pode, por exemplo:
- Usar os conhecimentos de que dispõe sobre os fatores setoriais, regulamentares e outros fatores externos que afetam a entidade;
  - Atualizar o seu conhecimento das leis e regulamentos que diretamente determinem as quantias e divulgações relatadas nas demonstrações financeiras;
  - Indagar junto do órgão de gestão quanto a outras leis e regulamentos que possam ter um efeito fundamental sobre as operações da entidade;
  - Indagar junto do órgão de gestão quanto às políticas e procedimentos da entidade no que respeita ao cumprimento de leis e regulamentos; e
  - Indagar junto do órgão de gestão com respeito às políticas ou procedimentos adotados para identificar, avaliar e contabilizar as queixas litigiosas.

*Leis e Regulamentos Geralmente Reconhecidos como Tendo um Efeito Direto na Determinação de Quantias e Divulgações Materiais nas Demonstrações Financeiras* (Ref: Parágrafos 6 e 14)

- A12. Algumas leis e regulamentos estão bem arraigados, são conhecidos da entidade e do setor de atividade da entidade e são relevantes para as demonstrações financeiras da entidade (como descrito no parágrafo 6(a)). Podem ser referentes, por exemplo:
- À forma e conteúdo das demonstrações financeiras;
  - A aspetos de relato financeiro específicos do setor de atividade;
  - À contabilização de transações no âmbito de contratos com o Estado; ou
  - Ao acréscimo ou reconhecimento de gastos relativos a imposto sobre o rendimento ou a gastos com pensões.

Algumas disposições dessas leis e regulamentos podem ser relevantes para determinadas asserções (por exemplo, a plenitude das estimativas para imposto sobre o rendimento), enquanto outras podem ser relevantes para as demonstrações financeiras como um todo (por exemplo, as demonstrações exigidas para constituir um conjunto completo de demonstrações financeiras). O objetivo do requisito do parágrafo 14 é que o auditor obtenha prova de auditoria suficiente e apropriada no que respeita à determinação de quantias e divulgações nas demonstrações financeiras em cumprimento das disposições relevantes dessas leis e regulamentos.

O incumprimento de outras disposições dessas leis e regulamentos pode resultar em multas, litígios ou outras consequências para a entidade, cujos custos poderão ter de ser considerados nas demonstrações financeiras, mas que não são considerados como tendo um efeito direto nas demonstrações financeiras conforme descrito no parágrafo 6(a).

*Procedimentos para Identificar Casos de Incumprimento*  
– *Outras Leis e Regulamentos* (Ref: Parágrafos 6 e 15)

- A13. Algumas outras leis e regulamentos podem exigir uma atenção particular do auditor porque têm um efeito fundamental nas operações da entidade (como descrito no parágrafo 6(b)). O incumprimento de leis e regulamentos que tenham um efeito fundamental nas operações da entidade pode fazer com que a entidade cesse as suas operações ou coloque em causa a continuidade da entidade.<sup>12</sup> Por exemplo, o incumprimento de requisitos constantes da licença ou outra forma de autorização do funcionamento da entidade (para um banco, por exemplo, os requisitos de capital ou de investimento) pode ter esse impacto. Existem também muitas leis e regulamentos, principalmente relacionados com os aspetos operacionais de uma entidade, que tipicamente não afetam as demonstrações financeiras e que não são contemplados nos sistemas de informação da entidade relevantes para o relato financeiro.
- A14. Na medida em que as consequências no relato financeiro de outras leis e regulamentos podem variar em função das operações da entidade, os procedimentos de auditoria exigidos pelo parágrafo 15 visam chamar a atenção do auditor para casos de incumprimento de leis e regulamentos que possam ter um efeito material nas demonstrações financeiras.

*Incumprimentos Identificados pelo Auditor Através de Outros Procedimentos de Auditoria* (Ref: Parágrafo 16)

- A15. Os procedimentos de auditoria aplicados para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras podem alertar o auditor para casos de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos. Por exemplo, tais procedimentos de auditoria podem incluir:
- Ler atas;
  - Indagar junto do órgão de gestão da entidade e do departamento jurídico interno ou do consultor jurídico externo com respeito a litígios, reclamações e avaliações; e
  - Executar testes substantivos de detalhe de classes de transações, saldos de contas ou divulgações.

<sup>12</sup> Ver a ISA 570 (Revista), *Continuidade*.

*Declarações Escritas* (Ref: Parágrafo 17)

A16. Tendo em conta que o efeito nas demonstrações financeiras das leis e regulamentos pode variar consideravelmente, as declarações escritas proporcionam a prova de auditoria necessária acerca do conhecimento por parte do órgão de gestão de casos de incumprimento ou suspeita de incumprimento de leis e regulamentos, que poderão ter efeitos materiais nas demonstrações financeiras. Porém, as declarações escritas não proporcionam, por si só, prova de auditoria suficiente e apropriada e, conseqüentemente, não afetam a natureza e extensão de outra prova de auditoria que deverá ser obtida pelo auditor.<sup>13</sup>

**Procedimentos de Auditoria Quando For Identificado Incumprimento ou Existir Suspeita de Incumprimento**

*Indícios de Incumprimento de Leis e Regulamentos* (Ref: Parágrafo 19)

A17. Pode chegar ao conhecimento do auditor informação relativa a um caso de incumprimento de leis e regulamentos por vias distintas da execução dos procedimentos dos parágrafos 13 a 17 (por exemplo, quando o auditor é alertado para o incumprimento através de uma denúncia).

A18. As matérias que se seguem podem ser uma indicação de incumprimento de leis e regulamentos:

- Investigações por entidades reguladoras e departamentos estatais ou pagamento de multas ou sanções.
- Pagamentos de serviços não especificados ou empréstimos a consultores, partes relacionadas, empregados da entidade ou empregados estatais.
- Comissões de vendas ou honorários de agentes aparentemente excessivos em relação aos habitualmente pagos pela entidade ou no seu setor de atividade ou face aos serviços realmente recebidos.
- Compras a preços significativamente acima ou abaixo do preço de mercado.
- Pagamentos não usuais em dinheiro, compras na forma de cheques ao portador ou transferências para contas bancárias numeradas.
- Transações não usuais com empresas registadas em paraísos fiscais.
- Pagamentos de bens ou serviços feitos para um país diferente daquele de onde os bens ou serviços provieram.
- Pagamentos sem a devida documentação de controlo cambial.
- Existência de um sistema de informação que, pela sua conceção ou por acidente, não proporciona um rastreio de auditoria adequada ou prova suficiente.

---

<sup>13</sup> ISA 580, *Declarações Escritas*, parágrafo 4

- Transações não autorizadas ou indevidamente registradas.
- Comentários adversos nos meios de comunicação.

*Matérias Relevantes para a Avaliação do Auditor (Ref: Parágrafo 19(b))*

A19. As matérias relevantes para a avaliação do auditor sobre o possível efeito nas demonstrações financeiras incluem:

- As potenciais consequências do incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos sobre as demonstrações financeiras, incluindo, por exemplo, a imposição de multas ou sanções, a ocorrência de danos, a ameaça de expropriação de ativos, a interrupção forçada das operações e litígios.
- Se as potenciais consequências financeiras exigem divulgação.
- Se as potenciais consequências financeiras são tão sérias que ponham em causa a apresentação apropriada das demonstrações financeiras, ou de outra forma façam com que as demonstrações financeiras sejam suscetíveis de induzir em erro.

*Procedimentos de Auditoria e Comunicação de Incumprimento, Identificado ou Suspeito, ao Órgão de Gestão e Encarregados de Governação (Ref: Parágrafo 20)*

A20. Exige-se que o auditor discuta a suspeita de incumprimento com o nível apropriado do órgão de gestão e, quando apropriado, com os encarregados da governação já que estes podem proporcionar-lhe prova de auditoria adicional. Por exemplo, o auditor pode confirmar que o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação têm o mesmo entendimento dos factos e circunstâncias relevantes para transações ou acontecimentos que conduziram à suspeita de incumprimento de leis e regulamentos.

A21. Contudo, em algumas jurisdições, as disposições legais ou regulamentares podem restringir a comunicação do auditor de determinadas matérias com o órgão de gestão e os encarregados da governação. As disposições legais podem expressamente proibir a comunicação, ou outra medida, que possa prejudicar uma investigação de um ato ilegal, ou presumidamente ilegal, levada a cabo por uma autoridade apropriada, assim como alertar a entidade, por exemplo, quando é exigido ao auditor que relate casos de incumprimento, identificado ou suspeito, a uma autoridade apropriada no âmbito da legislação de branqueamento de capitais. Nestas circunstâncias, as questões consideradas pelo auditor podem ser complexas e pode considerar adequado obter aconselhamento jurídico.

A22. Se o órgão de gestão ou, quando apropriado, os encarregados da governação não proporcionam informação suficiente ao auditor sobre se a entidade cumpre de facto as leis e regulamentos, o auditor poderá considerar apropriado consultar o departamento jurídico interno ou o consultor jurídico

externo acerca da aplicação das leis e regulamentos nas circunstâncias, incluindo a possibilidade de fraude, e dos possíveis efeitos nas demonstrações financeiras. Se não for considerado apropriado recorrer ao consultor jurídico da entidade ou se o auditor não ficar satisfeito com a opinião recebida, poderá considerar apropriado consultar, numa base confidencial, outros dentro da firma, uma firma de rede, uma organização profissional, ou o seu próprio consultor jurídico sobre a eventual existência de uma contravenção a uma lei ou regulamento, incluindo a possibilidade de fraude, e as medidas que deverá tomar, se aplicável.

*Avaliar as Implicações do Incumprimento, Identificado ou Suspeito*  
(Ref: Parágrafo 22)

- A23. Conforme exigido pelo parágrafo 22, o auditor avalia as implicações do incumprimento em relação a outros aspetos da auditoria, incluindo a avaliação do risco pelo auditor e a fiabilidade das declarações escritas. As implicações de casos particulares de incumprimento, identificado ou suspeito, pelo auditor dependerão da relação entre a perpetração e, se for o caso, ocultação do ato e determinadas atividades de controlo e do nível do órgão de gestão ou indivíduos que trabalham para ou sob a direção da entidade, em especial no que respeita às implicações do envolvimento dos mais altos responsáveis da entidade. Conforme indicado no parágrafo 9, o cumprimento pelo auditor das disposições legais, regulamentares ou requisitos éticos relevantes podem proporcionar informação adicional relevante para as responsabilidades do auditor de acordo com o parágrafo 22.
- A24. Apresentam-se a seguir exemplos de circunstâncias que podem levar o auditor a avaliar as implicações de casos de incumprimento, identificado ou suspeito, na fiabilidade de declarações escritas recebidas do órgão de gestão e, quando aplicável, dos encarregados da governação:
- O auditor suspeita ou tem evidência do envolvimento ou intenção de envolvimento do órgão de gestão e, quando aplicável, do órgão de gestão em qualquer caso de incumprimento, identificado ou suspeito.
  - O auditor tem conhecimento que o órgão de gestão e, quando aplicável, os encarregados da governação têm conhecimento de tal incumprimento e, contrariamente aos requisitos legais ou regulamentares, não relataram, ou autorizaram o relato, da situação a uma autoridade apropriada dentro de um período razoável.
- A25. Em determinadas circunstâncias, o auditor pode considerar renunciar ao trabalho, quando possível segundo a lei ou regulamento aplicável, por exemplo quando o órgão de gestão ou os encarregados da governação não tomem as medidas corretivas consideradas apropriadas pelo auditor nas circunstâncias ou o caso de incumprimento, identificado ou suspeito, levantar dúvidas quando à integridade do órgão de gestão ou dos encarregados da governação, mesmo



quando o incumprimento não seja material para as demonstrações financeiras. O auditor pode considerar apropriado obter aconselhamento jurídico para determinar se a renúncia ao trabalho é apropriada. Quando o auditor determina que a renúncia ao trabalho seria apropriada, tal não isenta a responsabilidade do auditor em cumprir outras responsabilidades estabelecidas por disposições legais, regulamentares ou requisitos éticos relevantes para responder a incumprimento identificado ou suspeita de incumprimento. Adicionalmente, o parágrafo A9 da ISA 220<sup>14</sup> indica que alguns requisitos éticos podem exigir que o auditor antecessor, mediante pedido pelo auditor sucessor proposto, proporcione informação relativamente a casos de incumprimento de leis e regulamentos ao auditor sucessor.

### **Comunicação e Relato de Incumprimento Identificado ou sob Suspeita**

*Implicações Potenciais de Incumprimento, Identificado ou Suspeito, no Relatório do Auditor (Ref: Parágrafos 26 a 28)*

A26. O caso de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos é comunicado no relatório do auditor quando o auditor modifica a opinião de acordo com os parágrafos 26 a 28. Noutras circunstâncias, o auditor pode comunicar o caso de incumprimento, identificado ou suspeito, no relatório do auditor, por exemplo:

- Quando o auditor ter outras responsabilidades, para além das responsabilidades de acordo com as ISA, conforme previsto no parágrafo 43 da ISA 700 (Revista);
- Quando o auditor determina que o caso de incumprimento, identificado ou suspeito, é uma matéria relevante de auditoria e, conseqüentemente, comunica a matéria de acordo com a ISA 701,<sup>15</sup> a menos que seja aplicável o parágrafo 14 dessa ISA;
- Em casos excepcionais quando o órgão de gestão ou os encarregados da governação não tomam medidas corretivas que o auditor considera apropriadas nas circunstâncias e não é possível renunciar ao trabalho (ver parágrafo A25), o auditor pode considerar apropriado descrever o caso de incumprimento, identificado ou suspeito, num parágrafo de Outras Matérias de acordo com a ISA 706 (Revista).<sup>16</sup>

A27. As disposições legais e regulamentares podem impedir a divulgação de uma questão específica pelo órgão de gestão, encarregados da governação ou auditor. Por exemplo, a lei ou regulamento pode proibir especificamente

<sup>14</sup> ISA 220, *Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*

<sup>15</sup> ISA 701, *Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente*

<sup>16</sup> ISA 706 (Revista), *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente*

uma comunicação, ou outra atuação, que possa prejudicar uma investigação por parte de uma autoridade apropriada relativamente a um ato ou suspeita de ato ilegal, incluindo a proibição de alertar a entidade. Quando o auditor pretende comunicar no seu relatório o caso de incumprimento, identificado ou suspeito, nas circunstâncias previstas no parágrafo A26 ou outras, tais disposições legais podem ter implicações na capacidade do auditor de descrever a questão no seu relatório ou, em outras circunstâncias, de emitir o seu relatório. Nessas situações, o auditor pode considerar obter aconselhamento legal para determinar a forma de atuação apropriada.

*Relatar o Incumprimento, Identificado ou Suspeito, a uma Autoridade Apropriada Fora da Entidade (Ref: Parágrafo 29)*

- A28. Pode ser exigido ou apropriado relatar o caso de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos a uma autoridade apropriada fora da entidade porque:
- (a) A lei, regulamento ou requisitos éticos exigem ao auditor que relate (ver parágrafo A29);
  - (b) O auditor determinou que o relato é uma medida apropriada para responder ao caso de incumprimento, identificado ou suspeito, de acordo com os requisitos éticos relevantes (ver parágrafo A30); ou
  - (c) A lei, regulamento ou requisitos éticos relevantes proporcionam ao auditor o direito de o fazer (ver parágrafo A31).
- A29. Em algumas jurisdições as disposições legais, regulamentares ou os requisitos éticos relevantes podem exigir que o auditor relate os casos de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos a uma autoridade apropriada fora da entidade. Por exemplo, em algumas jurisdições, existem requisitos estatutários para que o auditor de uma instituição financeira relate a ocorrência, ou suspeita de ocorrência, de incumprimento de leis e regulamentos a uma autoridade de supervisão. Adicionalmente, podem surgir distorções do incumprimento de leis e regulamentos e, em algumas jurisdições. Pode ser exigido ao auditor o relato de distorções a uma autoridade apropriada nos casos em que o órgão de gestão ou os encarregados da governação não tomem medidas corretivas.
- A30. Noutros casos, os requisitos éticos relevantes podem exigir que o auditor determine se o relato de um caso de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamento a uma autoridade apropriada fora da entidade é uma medida apropriada nas circunstâncias. Por exemplo, o Código do IESBA exige que o auditor tome medidas para responder a um caso de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos e determine se são necessárias medidas adicionais, as quais podem incluir o relato a uma autoridade apropriada fora da entidade.<sup>17</sup> O Código do IESBA explica que

---

<sup>17</sup> Ver, por exemplo, a Secção R360.21 A1 e as Secções R360.25 A1–R360.27 do Código do IESBA.

tal relato não seria considerado uma violação do dever de confidencialidade de acordo com o Código do IESBA.<sup>18</sup>

- A31. Mesmo que as disposições legais, regulamentares e requisitos éticos relevantes não contenham requisitos que abordem o relato de um caso de incumprimento, identificado ou suspeito, elas podem proporcionar ao auditor o direito de relatar um incumprimento ou suspeita de incumprimento a uma autoridade apropriada fora da entidade. Por exemplo, quando audita as demonstrações financeiras de instituições financeiras, o auditor pode ter o direito de acordo com a lei ou regulamento de discutir com uma autoridade supervisora questões tais como um caso de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos,
- A32. Noutras circunstâncias, o relato de um caso de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos a uma autoridade apropriada fora da entidade pode ser proibido pelo dever de confidencialidade do auditor de acordo com a lei, regulamento ou requisitos éticos relevantes.
- A33. A determinação exigida pelo parágrafo 29 pode envolver considerações complexas e julgamento profissional. Consequentemente, o auditor pode considerar consultar internamente (por exemplo dentro da firma ou firma de rede) ou numa base confidencial com um regulador ou organização profissional (a menos que tal seja proibido por lei ou regulamento ou seja uma violação do dever de confidencialidade). O auditor pode também considerar obter aconselhamento jurídico para compreender as suas opções e as implicações profissionais ou legais de um determinado modo de atuação.

#### Considerações específicas para Entidades do Setor Público

- A34. Um auditor do setor público pode ser obrigado a relatar os casos de incumprimento, identificado ou suspeito, ao legislador ou a outro órgão responsável ou a relatá-los no relatório do auditor.

#### Documentação (Ref: Parágrafo 30)

- A35. A documentação do auditor sobre as conclusões respeitantes a casos identificados ou a suspeitas de incumprimento de leis e regulamentos pode incluir, por exemplo:
- Cópias de registos ou documentos.
  - Atas das questões debatidas com o órgão de gestão, com os encarregados da governação ou com terceiros externos à entidade.
- A36. As disposições legais, regulamentares e requisitos éticos relevantes podem também determinar requisitos adicionais de documentação relativos a casos identificados ou suspeita de incumprimento de leis e regulamentos.<sup>19</sup>

<sup>18</sup> Ver, por exemplo, a Secção 114.1 A1 e a Secção R360.26 do Código do IESBA.

<sup>19</sup> Ver, por exemplo, a Secção R360.28 do Código do IESBA.

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 260 (REVISTA)**  
**COMUNICAÇÃO COM OS ENCARREGADOS DA**  
**GOVERNAÇÃO**

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem  
em ou após 15 de dezembro de 2016)

**ÍNDICE**

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1–3
O Papel da Comunicação .....	4–7
Data de Eficácia .....	8
<b>Objetivos</b> .....	9
<b>Definições</b> .....	10
<b>Requisitos</b>	
Os Encarregados da Governação .....	11–13
Matérias a Comunicar .....	14–17
O Processo de Comunicação .....	18–22
Documentação .....	23
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Os Encarregados da Governação .....	A1–A8
Matérias a Comunicar .....	A9–A36
O Processo de Comunicação .....	A37–A53
Documentação .....	A54
Apêndice 1: Requisitos Específicos na ISQC 1 e em Outras ISA que se Referem à Comunicação com os Encarregados da Governação	
Apêndice 2: Aspetos Qualitativos de Práticas Contabilísticas	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*, 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 em comunicar com os encarregados da governação numa auditoria de demonstrações financeiras. Embora esta ISA se aplique independentemente da estrutura de governação ou da dimensão de uma entidade, são aplicáveis considerações especiais quando todos os encarregados da governação estão envolvidos na gestão de uma entidade e quando estiverem em causa entidades cotadas. Esta ISA não estabelece requisitos respeitantes à comunicação do auditor com o órgão de gestão ou com os proprietários de uma entidade, salvo se estes desempenharem também uma função na governação.
2. Esta ISA é escrita no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras, mas também pode ser aplicável, adaptada às circunstâncias, a auditorias de outra informação financeira histórica, quando os encarregados da governação tenham a responsabilidade de supervisionar a preparação dessa outra informação financeira histórica.
3. Reconhecendo a importância de uma comunicação eficaz nos dois sentidos numa auditoria de demonstrações financeiras, esta ISA proporciona um quadro abrangente para as comunicações do auditor com os encarregados da governação e identifica algumas matérias específicas que lhes devem ser comunicadas. Matérias adicionais a comunicar, que complementam os requisitos desta ISA, são identificadas em outras ISA (ver o Apêndice 1). Além disso, a ISA 265<sup>1</sup> estabelece requisitos específicos respeitantes à comunicação aos encarregados da governação de deficiências significativas no controlo interno que o auditor identificou durante a auditoria. Outras matérias não exigidas por esta ou por outras ISA podem ser exigidas por lei ou regulamento, em resultado de acordo com a entidade ou no cumprimento de requisitos profissionais adicionais aplicáveis ao trabalho (como, por exemplo, normas de uma organização nacional de profissionais de auditoria). Nada nesta ISA impede o auditor de comunicar quaisquer outras matérias aos encarregados da governação. (Ref: Parágrafos A33 a A36)

### O Papel da Comunicação

4. Esta ISA está principalmente centrada nas comunicações do auditor aos encarregados da governação. Apesar de tudo, uma comunicação eficaz nos dois sentidos é importante para ajudar:
  - (a) O auditor e os encarregados da governação a compreenderem matérias relacionadas com a auditoria e a desenvolverem um relacionamento de trabalho construtivo. Este relacionamento é estabelecido sem prejuízo da manutenção da independência e objetividade do auditor;

---

<sup>1</sup> ISA 265, *Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação*

- (b) O auditor a obter dos encarregados da governação informação relevante para a auditoria. Por exemplo, os encarregados da governação podem ajudar o auditor a compreender a entidade e o seu ambiente, a identificar fontes apropriadas de prova de auditoria e a obter informação acerca de transações ou acontecimentos específicos; e
  - (c) Os encarregados da governação a cumprirem as suas responsabilidades de acompanhamento do processo de relato financeiro, reduzindo por esta via os riscos de distorção material das demonstrações financeiras.
5. Se bem que o auditor seja responsável por comunicar as matérias exigidas por esta ISA, o órgão de gestão também tem a responsabilidade de comunicar matérias de interesse da governação aos encarregados da governação. A comunicação pelo auditor não liberta o órgão de gestão desta responsabilidade. De forma análoga, as comunicações pelo órgão de gestão aos encarregados da governação de matérias que se exige que o auditor comunique não liberta o auditor da responsabilidade de também as comunicar. As comunicações destas matérias pelo órgão de gestão podem, contudo, afetar a forma ou a oportunidade das comunicações do auditor aos encarregados da governação.
6. A comunicação clara de matérias específicas cuja comunicação é exigida pelas ISA é uma parte integrante de qualquer auditoria. Contudo, as ISA não exigem que o auditor execute procedimentos específicos para identificar quaisquer outras matérias a comunicar aos encarregados da governação.
7. Em algumas jurisdições, a lei ou regulamento podem restringir a comunicação do auditor com os encarregados da governação em relação a determinadas matérias. A lei ou regulamentos podem proibir especificamente uma comunicação, ou outra ação, que possa prejudicar uma investigação por uma autoridade apropriada de um ato que é ou se suspeita ser ilegal, incluindo alertar a entidade, por exemplo, quando é exigido que o auditor que relate casos de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos a uma autoridade apropriada relativamente a legislação de branqueamento de capitais. Nestas circunstâncias, as matérias consideradas pelo auditor podem ser complexas e o auditor pode considerar o recurso a aconselhamento jurídico.

### **Data de Eficácia**

8. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2016.

### **Objetivos**

9. Os objetivos do auditor são:
- (a) Comunicar claramente aos encarregados da governação as suas responsabilidades em relação à auditoria de demonstrações financeiras e uma visão geral do âmbito e oportunidade planeados da auditoria;

- (b) Obter dos encarregados da governação informação relevante para a auditoria;
- (c) Proporcionar aos encarregados da governação observações atempadas decorrentes da auditoria que sejam significativas e relevantes para a sua responsabilidade de supervisão do processo de relato financeiro; e
- (d) Promover uma comunicação eficaz nos dois sentidos entre o auditor e os encarregados da governação.

## Definições

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

- (a) Encarregados da governação – A(s) pessoa(s) ou organização(ões) (por exemplo, um trustee empresarial) com responsabilidade pela supervisão da direção estratégica da entidade e pelas obrigações relacionadas com a responsabilidade da entidade em prestar contas pelos seus atos. Tal inclui a supervisão do processo de relato financeiro. Para algumas entidades em algumas jurisdições, os encarregados da governação podem incluir pessoas do órgão de gestão como, por exemplo, membros executivos de um conselho de administração de uma entidade do setor privado ou público ou um sócio-gerente. Para discussão sobre a diversidade das estruturas de governação, ver os parágrafos A1 a A8.
- (b) Órgão de gestão - A(s) pessoa(s) com responsabilidade executiva pela condução das operações da entidade. Para algumas entidades em algumas jurisdições, o órgão de gestão inclui alguns ou todos os encarregados da governação, como por exemplo membros executivos de um conselho de administração ou um sócio-gerente.

## Requisitos

### Os Encarregados da Governação

- 11. O auditor deve determinar a(s) pessoa(s) apropriada(s) na estrutura de governação da entidade com quem deve comunicar. (Ref: Parágrafos A1 a A4)

### *Comunicação com um Subgrupo dos Encarregados da Governação*

- 12. Se o auditor comunica com um subgrupo dos encarregados da governação, por exemplo, um comité de auditoria, ou um indivíduo, deve determinar se é também necessário comunicar com o órgão de gestão. (Ref: Parágrafos A5 a A7)

*Quando Todos os Encarregados da Governação estão Envolvidos na Gestão da Entidade*

13. Em alguns casos, todos os encarregados da governação estão envolvidos na gestão da entidade, como acontece por exemplo com um pequeno negócio em que um único proprietário gere a entidade e ninguém mais tem o papel de governação. Nestes casos, se as matérias exigidas por esta ISA forem comunicadas à(s) pessoa(s) com responsabilidade de gestão, e a(s) pessoa(s) também tiver(em) responsabilidades de governação, não é necessário comunicar as matérias de novo a essa(s) mesma(s) pessoa(s) no seu papel de governação. Estas matérias estão referidas no parágrafo 16(c). O auditor deve, apesar de tudo, certificar-se que as comunicações com a(s) pessoa(s) com responsabilidade de gestão informem todos aqueles com quem, na sua capacidade de governação, o auditor de outra forma comunicaria. (Ref: Parágrafo A8)

**Matérias a Comunicar**

*As Responsabilidades do Auditor em Relação à Auditoria de Demonstrações Financeiras*

14. O auditor deve comunicar aos encarregados da governação as responsabilidades que lhe incumbem em relação à auditoria de demonstrações financeiras, nomeadamente:
- (a) O auditor é responsável por formar e expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras preparadas pelo órgão de gestão com a supervisão dos encarregados da governação; e
  - (b) A auditoria de demonstrações financeiras não liberta o órgão de gestão ou os encarregados da governação das suas responsabilidades. (Ref: Parágrafos A9 e A10)

*Âmbito e Oportunidade Planeados da Auditoria*

15. O auditor deve comunicar aos encarregados da governação uma visão geral do âmbito e oportunidade planeados da auditoria, incluindo a comunicação acerca dos riscos significativos identificados. (Ref: Parágrafos A11 a A16)

*Conclusões Significativas da Auditoria*

16. O auditor deve comunicar aos encarregados da governação: (Ref: Parágrafos A17 e A18))
- (a) Os seus pontos de vista acerca de aspetos qualitativos significativos das práticas contabilísticas da entidade, incluindo políticas contabilísticas, estimativas contabilísticas e divulgações nas demonstrações financeiras. Quando aplicável, o auditor deve explicar aos encarregados da governação a razão pela qual considera que



uma prática contabilística significativa, que seja aceitável segundo o referencial de relato financeiro aplicável, não é a mais apropriada às circunstâncias particulares da entidade; (Ref: Parágrafos A19 e A20)

- (b) Dificuldades significativas, se existirem, sentidas durante a auditoria; (Ref: Parágrafo A21)
- (c) A menos que todos os encarregados da governação estejam envolvidos na gestão da entidade:
  - (i) Matérias significativas decorrentes da auditoria que foram debatidas ou objeto de correspondência com o órgão de gestão; e (Ref: Parágrafo A22)
  - (ii) Declarações escritas solicitadas pelo auditor;
- (d) Circunstâncias que afetam a forma e conteúdo do relatório do auditor, se alguma; e (Ref: Parágrafos A23 a A25)
- (e) Outras matérias significativas decorrentes da auditoria que, no julgamento profissional do auditor, sejam relevantes para a supervisão do processo de relato financeiro. (Ref: Parágrafos A26 a A28)

#### *Independência do Auditor*

- 17. No caso de entidades cotadas, o auditor deve comunicar aos encarregados da governação:
  - (a) Através de declaração que a equipa do trabalho e outros na firma conforme apropriado, a firma e, quando aplicável, as firmas da rede cumpriram os requisitos éticos relevantes relativos à independência; e
    - (i) Todos os relacionamentos e outras matérias entre a firma, firmas da rede e a entidade que, no julgamento profissional do auditor, possam razoavelmente ser vistos como suscetíveis de afetar a sua independência. Isto deve incluir os honorários totais debitados durante o período coberto pelas demonstrações financeiras por serviços de auditoria e outros serviços prestados pela firma ou por outras firmas da rede à entidade e a componentes controlados por esta. Estes honorários devem ser imputados a categorias apropriadas para ajudar os encarregados da governação a avaliar o efeito dos serviços prestados na independência do auditor; e
    - (ii) As respetivas salvaguardas adotadas para eliminar ameaças à independência ou para as reduzir para um nível aceitável. (Ref: Parágrafos A29 a A32)

## **O Processo de Comunicação**

### *Estabelecer o Processo de Comunicação*

18. O auditor deve comunicar com os encarregados da governação sobre a forma, a oportunidade e o conteúdo geral esperado das comunicações. (Ref: Parágrafos A37 a A45)

### *Formas de Comunicação*

19. O auditor deve comunicar com os encarregados da governação as conclusões significativas da auditoria por escrito se, no seu julgamento profissional, a comunicação oral não for adequada. As comunicações escritas não têm de incluir todos os assuntos identificados no decurso da auditoria. (Ref: Parágrafos A46 a A48)
20. O auditor deve comunicar com os encarregados da governação por escrito no que respeita à sua independência, conforme exigido pelo parágrafo 17.

### *Oportunidade da Comunicação*

21. O auditor deve comunicar com os encarregados da governação em tempo oportuno. (Ref: Parágrafos A49 e A50)

### *Adequação do Processo de Comunicação*

22. O auditor deve avaliar se a comunicação nos dois sentidos com os encarregados da governação foi adequada para efeitos da auditoria. Se não for o caso, o auditor deve avaliar o efeito, se existir, na sua avaliação dos riscos de distorção material e na capacidade de obter prova de auditoria apropriada e suficiente e tomar medidas apropriadas. (Ref: Parágrafos A51 a A53)

## **Documentação**

23. Sempre que as matérias cuja comunicação seja exigida por esta ISA forem comunicadas oralmente, o auditor deve documentá-las, assim como quando e a quem foram comunicadas. Quando as matérias forem comunicadas por escrito, o auditor deve conservar uma cópia da comunicação como parte da documentação de auditoria.<sup>2</sup> (Ref: Parágrafo A54)

\*\*\*

---

<sup>2</sup> ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafos 8 a 11 e A6

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Os Encarregados da Governação (Ref: Parágrafo 11)

- A1. As estruturas de governação variam entre jurisdições e entidades, refletindo influências como a natureza cultural e legal ou a dimensão e as características da propriedade. Por exemplo:
- Em algumas jurisdições existe um conselho de supervisão (total ou principalmente não executivo) separado de um conselho executivo (a chamada estrutura “dualista”). Em outras jurisdições, tanto as funções de supervisão como as executivas são da responsabilidade legal de um único órgão, ou órgão unitário (uma estrutura “monista”).
  - Em algumas entidades, os encarregados da governação detêm posições que são parte integrante da estrutura legal da entidade, por exemplo com a posição de diretores. Noutras, como por exemplo certas entidades estatais, um organismo que não faz parte da entidade é encarregado da sua governação.
  - Em certos casos, alguns ou todos os encarregados da governação estão envolvidos na gestão da entidade. Noutros, os encarregados da governação e o órgão de gestão são compostos por pessoas diferentes.
  - Em alguns casos, os encarregados da governação são responsáveis pela aprovação<sup>3</sup> das demonstrações financeiras da entidade (noutros casos é o órgão de gestão quem tem esta responsabilidade).
- A2. Na maioria das entidades, a governação é da responsabilidade coletiva de um órgão de gestão, tal como um conselho de administração, um conselho de supervisão, os sócios, os proprietários, uma comissão de gestão, um conselho de governadores, trustees ou pessoas equivalentes. Contudo, em algumas entidades mais pequenas, a governação pode ser responsabilidade de uma única pessoa, como por exemplo o sócio-gerente, sempre que não existam outros proprietários, ou um único administrador. Quando a governação é de responsabilidade coletiva, um subgrupo, como um comité de auditoria ou mesmo um indivíduo, pode ser encarregado de tarefas específicas para ajudar o órgão de gestão a cumprir as suas responsabilidades. Alternativamente, um subgrupo ou um indivíduo poderá ter responsabilidades específicas legalmente identificadas diferentes das do órgão de gestão.

<sup>3</sup> Como descrito no parágrafo A48 da ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, ter a responsabilidade pela aprovação neste contexto significa ter a autoridade para concluir que foram preparadas todas as peças que compreendem as demonstrações financeiras, incluindo as respetivas notas anexas.

- A3. Tal diversidade significa que não é possível nesta ISA especificar para todas as auditorias a(s) pessoas(s) a quem o auditor deve comunicar determinadas matérias. Também, em alguns casos, a(s) pessoa(s) apropriada(s) a quem comunicar pode(m) não ser claramente identificável(eis) a partir da estrutura legal aplicável ou de outras circunstâncias do trabalho, como acontece por exemplo, com entidades em que a estrutura de governação não está formalmente definida, como entidades familiares, algumas organizações sem fins lucrativos e algumas entidades estatais. Em tais casos, o auditor pode precisar de debater e chegar a acordo com a parte que contrata quanto à(s) pessoa(s) relevante(s) com quem comunicar. Ao decidir com quem comunicar, é relevante a compreensão pelo auditor da estrutura de governação e dos processos de uma entidade, obtida de acordo com a ISA 315 (Revista)<sup>4</sup>. A(s) pessoa(s) apropriada(s) com quem comunicar pode(m) variar dependendo da matéria a comunicar.
- A4. A ISA 600 inclui matérias específicas que devem ser objeto de comunicação entre os auditores de grupos e os encarregados da governação.<sup>5</sup> Quando a entidade é componente de um grupo, a(s) pessoa(s) apropriada(s) com quem o auditor comunica depende(m) das circunstâncias do trabalho e da matéria a comunicar. Em alguns casos, vários componentes poderão conduzir os mesmos negócios dentro do mesmo sistema de controlo interno e usando as mesmas práticas contabilísticas. Sempre que os encarregados da governação sejam os mesmos (nomeadamente, um conselho de administração comum), pode ser evitada duplicação na comunicação abordando estes componentes em conjunto para efeitos de comunicação.

*Comunicação com um Subgrupo dos Encarregados da Governação*  
(Ref: Parágrafo 12)

- A5. Quando considera a comunicação com um subgrupo dos encarregados da governação, o auditor pode ter em conta matérias como:
- As responsabilidades respetivas do subgrupo e do órgão de gestão.
  - A natureza da matéria a comunicar.
  - Requisitos legais ou regulamentares relevantes.
  - Se o subgrupo tem a autoridade para tomar medidas em relação à informação comunicada e se pode proporcionar informação e explicações adicionais de que o auditor possa necessitar.

<sup>4</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*

<sup>5</sup> ISA 600, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)*, parágrafo 49

- A6. Quando decide se também existe a necessidade de comunicar informações completas ou resumidas ao órgão de governação, o auditor pode ser influenciado pela sua perceção de quão eficaz e apropriadamente o subgrupo comunica sobre a informação relevante com o órgão de governação. O auditor pode explicitar, ao acordar os termos do trabalho, que, salvo se proibido por lei ou regulamento, se reserva o direito de comunicar diretamente com o órgão de governação.
- A7. Os comités de auditoria (ou subgrupos similares com diferentes nomes) existem em muitas jurisdições. Se bem que a sua autoridade e funções específicas possam variar, a comunicação com o comité de auditoria, quando exista, tornou-se um elemento chave na comunicação do auditor com os encarregados da governação. Os princípios de boa governação sugerem que:
- O auditor seja regularmente convidado a assistir às reuniões do comité de auditoria.
  - O presidente e, quando relevante, os outros membros do comité de auditoria contactem periodicamente com o auditor.
  - O comité de auditoria reúna com o auditor sem a presença do órgão de gestão pelo menos uma vez por ano.

*Quando Todos Os Encarregados da Governação estão Envolvidos na Gestão da Entidade (Ref: Parágrafo13)*

- A8. Em alguns casos, todos os encarregados da governação estão envolvidos na gestão da entidade, devendo a aplicação dos requisitos de comunicação ser modificada para reconhecer esta situação. Em tais casos, a comunicação com a(s) pessoa(s) com responsabilidades de gestão poderá não informar adequadamente todos aqueles com quem o auditor de outra forma comunicaria na sua capacidade de governação. Por exemplo, numa sociedade em que todos os diretores estejam envolvidos na gestão, alguns desses diretores (nomeadamente, um responsável pelo marketing) poderão não ter conhecimento de matérias significativas discutidas com um outro diretor (nomeadamente, um responsável pela preparação das demonstrações financeiras).

**Matérias a Comunicar**

*As Responsabilidades do Auditor em Relação à Auditoria de Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 14)*

- A9. As responsabilidades do auditor em relação a uma auditoria de demonstrações financeiras são muitas vezes incluídas na carta de compromisso ou em outra forma adequada de acordo escrito que registe os termos acordados do



trabalho.<sup>6</sup> A lei, regulamento ou estrutura de governo societário da entidade pode exigir que os encarregados da governação acordem os termos do trabalho com o auditor. Quando esse não for o caso, dar aos encarregados da governação uma cópia dessa carta de compromisso ou outra forma adequada de acordo escrito pode ser uma maneira apropriada de comunicar com estes no que respeita a matérias como:

- A responsabilidade do auditor pela realização da auditoria de acordo com as ISA, direcionada para a expressão de uma opinião sobre as demonstrações financeiras. As matérias que as ISA exigem que sejam comunicadas incluem, por isso, matérias significativas decorrentes da auditoria das demonstrações financeiras que sejam relevantes para os encarregados da governação na supervisão do processo de relato financeiro.
- O facto de as ISA não exigirem que o auditor conceba procedimentos com a finalidade de identificar matérias suplementares a comunicar aos encarregados da governação.
- Quando a ISA 701<sup>7</sup> é aplicável, as responsabilidades do auditor para determinar e comunicar matérias relevantes de auditoria no seu relatório.
- Quando aplicável, a responsabilidade do auditor pela comunicação de matérias particulares exigida por lei ou regulamento, em resultado de acordo com a entidade ou de requisitos profissionais adicionais aplicáveis ao trabalho, como por exemplo normas de uma organização nacional de profissionais de auditoria.

A10. A lei ou regulamentos, um acordo com a entidade ou requisitos adicionais aplicáveis ao trabalho podem proporcionar uma comunicação mais vasta de matérias com os encarregados da governação. Por exemplo, (a) um acordo com a entidade pode estabelecer que determinadas matérias sejam comunicadas quando resultem da prestação, por uma firma ou por outras firmas da rede, de outros serviços que não sejam a auditoria de demonstrações financeiras; ou (b) o mandato de um auditor do setor público pode estabelecer a comunicação de matérias que chegaram ao conhecimento do auditor em consequência de outros trabalhos, por exemplo, auditorias de desempenho.

#### *Âmbito e Oportunidade Planeados da Auditoria* (Ref: Parágrafo 15)

A11. As comunicações respeitantes ao âmbito e oportunidade planeados da auditoria podem:

- (a) Ajudar os encarregados da governação a compreender melhor as consequências do trabalho do auditor, a discutir questões de risco e o

<sup>6</sup> Ver parágrafo 10 da ISA 210, *Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria*.

<sup>7</sup> ISA 701, *Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor*

conceito de materialidade com o auditor e a identificar áreas em que possam solicitar ao auditor a execução de procedimentos adicionais; e

(b) Ajudar o auditor a compreender melhor a entidade e o seu ambiente.

A12. A comunicação dos riscos significativos pelo auditor ajuda os encarregados da governação a compreenderem essas matérias e a razão porque exigem atenção especial do auditor. A comunicação dos riscos significativos pode ajudar os encarregados da governação a cumprirem as suas responsabilidades de supervisão do processo de relato financeiro.

A13. As matérias comunicadas podem incluir:

- A forma como o auditor tenciona abordar os riscos significativos de distorção material devido a fraude ou a erro.
- A forma como o auditor tenciona abordar as áreas avaliadas de maior risco de distorção material.
- A abordagem do auditor ao controlo interno relevante para a auditoria.
- A aplicação do conceito de materialidade no contexto de uma auditoria.<sup>8</sup>
- A natureza e extensão de conhecimentos e especialização necessários para executar os procedimentos de auditoria planeados ou avaliar os resultados da auditoria, incluindo o uso de um perito do auditor.<sup>9</sup>
- Quando a ISA 701 é aplicável, os pontos de vista preliminares do auditor sobre matérias que podem ser de atenção significativa do auditor e, portanto, podem ser matérias relevantes de auditoria.
- A abordagem planeada do auditor para tratar as implicações nas demonstrações individuais e as divulgações de quaisquer alterações significativas no referencial de relato financeiro aplicável ou no ambiente, condição financeira ou atividades da entidade.

A14. Outras matérias de planeamento que poderá ser apropriado debater com os encarregados da governação incluem:

- Se a entidade tem uma função de auditoria interna, de que forma os auditores externos e internos poderão trabalhar em conjunto de maneira construtiva e complementar, incluindo qualquer plano para usar o trabalho da auditoria interna, e a natureza e extensão de qualquer plano para utilizar os auditores internos na prestação de assistência direta.<sup>10</sup>

<sup>8</sup> ISA 320, *A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria*

<sup>9</sup> Ver ISA 620, *Usar o Trabalho de um Perito do Auditor*.

<sup>10</sup> ISA 610 (Revista), *Usar o Trabalho de Auditores Internos*, parágrafos 20 e 31

- Os pontos de vista dos encarregados da governação sobre:
  - A(s) pessoa(s) apropriada(s) na estrutura de governação da entidade com quem comunicar.
  - A repartição de responsabilidades entre os encarregados da governação e o órgão de gestão.
  - Os objetivos e estratégias da entidade e os riscos de negócio relacionados que possam resultar em distorções materiais.
  - Matérias que os encarregados da governação consideram exigir particular atenção durante a auditoria e quaisquer áreas em que solicitem a execução de procedimentos adicionais.
  - Comunicações relevantes com os reguladores.
  - Outras matérias que os encarregados da governação considerem que possam influenciar a auditoria das demonstrações financeiras.
- As atitudes, a sensibilidade e as ações dos encarregados da governação com respeito (a) ao controlo interno e à sua importância para a entidade, incluindo a forma como os encarregados da governação supervisionam a eficácia desse controlo interno, e (b) à deteção ou à possibilidade de fraude.
- As ações dos encarregados da governação em resposta a desenvolvimentos nas normas de contabilidade, nas práticas de governo societário, nas regras de bolsas de valores e matérias relacionadas, e o efeito desses desenvolvimentos sobre, por exemplo, a apresentação global, a estrutura e o conteúdo das demonstrações financeiras, incluindo:
  - A relevância, fiabilidade, comparabilidade e compreensibilidade da informação apresentada nas demonstrações financeiras; e
  - A consideração sobre se as demonstrações financeiras estão influenciadas pela inclusão de informação que não é relevante ou que prejudica uma compreensão apropriada das matérias divulgadas.
- As respostas dos encarregados da governação a comunicações anteriores com o auditor.
- Os documentos que compreendem a outra informação (tal como definida na ISA 720 (Revista)) e a forma e momento planeados de emissão desses documentos. Quando o auditor espera obter outra informação após a data do seu relatório, as discussões com os encarregados da governação podem também incluir as ações consideradas apropriadas ou necessárias, se ele concluir que existe uma distorção material na outra informação obtida após a data do seu relatório.



- A15. Embora a comunicação com os encarregados da governação possa ajudar o auditor a planear o âmbito e oportunidade da auditoria, não altera a responsabilidade exclusiva do auditor em estabelecer a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria, incluindo a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos necessários para obter prova de auditoria suficiente e apropriada.
- A16. É necessária cautela quando se comunica com os encarregados da governação sobre o âmbito e oportunidade planeados da auditoria de forma a não comprometer a sua eficácia, particularmente nos casos em que alguns ou todos os encarregados da governação estão envolvidos na gestão da entidade. Por exemplo, comunicar a natureza e momento de procedimentos detalhados de auditoria pode reduzir a eficácia desses procedimentos por se tornarem demasiado previsíveis.

*Conclusões Significativas da Auditoria* (Ref: Parágrafo 16)

- A17. A comunicação das conclusões da auditoria pode incluir pedidos de informação adicional aos encarregados da governação, a fim de completar a prova de auditoria obtida. Por exemplo, o auditor pode confirmar que os encarregados da governação têm o mesmo entendimento dos factos e circunstâncias relevantes para transações ou acontecimentos específicos.
- A18. Quando a ISA 701 é aplicável, as comunicações com os encarregados da governação exigidas pelo parágrafo 16, bem como a comunicação sobre os riscos significativos identificados pelo auditor exigida pelo parágrafo 15, são particularmente relevantes para a determinação pelo auditor das matérias que exigem a sua atenção especial e que podem ser, portanto, matérias relevantes de auditoria.<sup>11</sup>

Aspetos Qualitativos Significativos de Práticas Contabilísticas (Ref: Parágrafo 16(a))

- A19. Os referenciais de relato financeiro permitem geralmente que a entidade faça estimativas contabilísticas e julgamentos acerca de políticas contabilísticas e divulgações das demonstrações financeiras, por exemplo, com respeito ao uso de pressupostos no desenvolvimento de estimativas contabilísticas. Adicionalmente, a lei, regulamentos ou o referencial de relato financeiro aplicável pode exigir divulgação de um resumo das políticas contabilísticas significativas, ou fazer referência a uma “estimativa contabilística crítica” ou a “políticas e práticas contabilísticas críticas” para identificar e proporcionar informação adicional aos utilizadores sobre os julgamentos mais difíceis, subjetivos e complexos feitos pelo órgão de gestão quando prepara as demonstrações financeiras.

<sup>11</sup> ISA 701, parágrafos 9–10

A20. Em consequência, os pontos de vista do auditor sobre aspetos subjetivos das demonstrações financeiras podem ser particularmente relevantes para os encarregados da governação cumprirem as suas responsabilidades de supervisão do processo de relato financeiro. Por exemplo, com respeito às matérias descritas no parágrafo A19, os encarregados da governação podem ter interesse na perspetiva do auditor sobre o grau com que a complexidade, subjetividade ou outros fatores de risco inerente afetam a seleção ou aplicação dos métodos, pressupostos e dados usados no desenvolvimento de uma estimativa contabilística significativa, assim como a avaliação do auditor sobre se a estimativa de um ponto do órgão de gestão e respetivas divulgações nas demonstrações financeiras são razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável. Uma comunicação aberta e construtiva sobre aspetos qualitativos significativos das práticas contabilísticas da entidade também poderá incluir comentários sobre a aceitabilidade de práticas contabilísticas significativas e sobre a qualidade das divulgações. Quando aplicável, tal pode incluir se uma prática contabilística significativa da entidade relacionada com estimativas contabilísticas é considerada pelo auditor como não sendo a mais apropriada nas circunstâncias particulares da entidade, por exemplo, quando um método alternativo aceitável para desenvolver uma estimativa contabilística seria, no julgamento do auditor, mais apropriado. O Apêndice 2 identifica matérias que podem ser incluídas nesta comunicação.

#### Dificuldades Significativas Sentidas Durante a Auditoria (Ref: Parágrafo 16(b))

A21. As dificuldades significativas sentidas durante a auditoria incluem matérias como:

- Atrasos significativos do órgão de gestão, indisponibilidade do pessoal da entidade, ou falta de vontade do órgão de gestão em proporcionar a informação necessária para o auditor executar os procedimentos de auditoria.
- Prazo curto não razoável para concluir a auditoria.
- Necessidade de um esforço inesperado e extenso para obter prova de auditoria suficiente e apropriada.
- Indisponibilidade de informação esperada.
- Restrições impostas pelo órgão de gestão ao auditor.
- Indisponibilidade do órgão de gestão para fazer ou complementar a sua avaliação sobre a capacidade da entidade para continuar a atividade, quando solicitado.

Em algumas circunstâncias, estas dificuldades podem constituir uma limitação de âmbito que conduz a uma modificação da opinião do auditor.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

Matérias Significativas Discutidas ou Sujeitas a Correspondência com o Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo 16(c)(i))

A22. As matérias significativas discutidas ou sujeitas a correspondência com o órgão de gestão podem incluir matérias como:

- Transações ou acontecimentos significativos que ocorreram durante o ano.
- Condições de negócio que afetem a entidade e planos e estratégias de negócio que possam afetar os riscos de distorção material.
- Preocupações acerca de consultas do órgão de gestão a outros auditores sobre matérias contabilísticas ou de auditoria.
- Discussões ou correspondência associados à designação inicial ou recorrente do auditor no que respeita a práticas contabilísticas, à aplicação de normas de auditoria ou a honorários de auditoria ou outros serviços.
- Matérias significativas sobre as quais existe desacordo com o órgão de gestão, exceto diferenças de opinião iniciais devido a factos incompletos ou informação preliminar que foram mais tarde resolvidos pelo auditor quando toma conhecimento de factos ou obtém informação adicional relevante.

Circunstâncias que Afetam a Forma e Conteúdo do Relatório do Auditor (Ref: Parágrafo 16(d))

A23. A ISA 210 exige que o auditor acorde os termos do trabalho de auditoria com o órgão de gestão ou os encarregados da governação, como apropriado.<sup>13</sup> Os termos acordados do trabalho de auditoria devem ser registados numa carta de compromisso ou outra forma apropriada de acordo escrito e devem incluir, entre outros assuntos, uma referência à forma e conteúdo esperados do relatório do auditor.<sup>14</sup> Como explicado no parágrafo A9, se os termos do trabalho não forem acordados com os encarregados da governação, o auditor pode facultar-lhes uma cópia da carta de compromisso para lhes comunicar matérias que sejam relevantes para a auditoria. A comunicação exigida pelo parágrafo 16(d) tem como objetivo informar os encarregados da governação sobre as circunstâncias em que o relatório do auditor pode diferir da forma e conteúdo esperados ou incluir informação adicional sobre a auditoria que foi executada.

A24. As circunstâncias em que é exigido ao auditor, ou este entende necessário, incluir informação adicional no seu relatório de acordo com as ISA para comunicar aos encarregados da governação, incluem:

<sup>13</sup> ISA 210, parágrafo 9

<sup>14</sup> ISA 210, parágrafo 10

- Quando o auditor espera modificar a opinião no seu relatório de acordo com a ISA 705 (Revista).<sup>15</sup>
- Quando o auditor relata uma incerteza sobre a continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).<sup>16</sup>
- Quando são comunicadas matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701.<sup>17</sup>
- Quando o auditor considera necessário incluir um parágrafo de Ênfase ou um parágrafo de Outras Matérias de acordo com a ISA 706 (Revista)<sup>18</sup> ou quando é exigido por outra ISA.
- Quando o auditor conclui que existe uma distorção material não corrigida da outra informação de acordo com a ISA 720 (Revista)<sup>19</sup>.

Nestas circunstâncias, o auditor pode considerar útil facultar aos encarregados da governação uma minuta do seu relatório para facilitar a discussão de como tais matérias serão abordadas.

A25. Nas circunstâncias em que o auditor não tenciona incluir o nome do sócio responsável pelo trabalho no relatório de acordo com a ISA 700 (Revista), deve discutir essa intenção com os encarregados da governação informando-os da avaliação que fez sobre a probabilidade e gravidade de uma ameaça de segurança pessoal.<sup>20</sup> O auditor também deve comunicar com os encarregados da governação nas circunstâncias em que decide não incluir as suas responsabilidades no corpo do relatório de auditoria como permite a ISA 700 (Revista).<sup>21</sup>

---

<sup>15</sup> ISA 705 (Revista), parágrafo 30

<sup>16</sup> ISA 570 (Revista), *Continuidade*, parágrafo 25(d)

<sup>17</sup> ISA 701, parágrafo 17

<sup>18</sup> ISA 706 (Revista), *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente*, parágrafo 12

<sup>19</sup> ISA 720 (Revista), *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação*, parágrafo 18(a)

<sup>20</sup> ISA 700 (Revista), parágrafos 46 e A63

<sup>21</sup> ISA 700 (Revista), parágrafo 41

Outras Matérias Significativas Relevantes para o Processo de Relato Financeiro  
(Ref: Parágrafo 16(e))

- A26. A ISA 300<sup>22</sup> refere que, em resultado de acontecimentos não esperados, alterações de condições ou prova de auditoria obtida dos procedimentos efetuados, o auditor pode modificar a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria e, em consequência, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais, com base na revisão dos riscos avaliados. O auditor pode comunicar com os encarregados da governação estas matérias, por exemplo, como uma atualização das discussões iniciais sobre o âmbito e calendário planeados da auditoria.
- A27. Outras matérias significativas que surgiram durante a auditoria com impacto direto relevante para os encarregados da governação na supervisão que fazem do processo de relato financeiro, podem incluir matérias como distorções materiais da outra informação que tenham sido corrigidas.
- A28. Na medida em que não tenham sido já abordadas através dos requisitos do parágrafo 16(a)-(d) e respetivo material de aplicação, o auditor pode considerar a comunicação de outras matérias discutidas com, ou consideradas pelo, revisor do controlo de qualidade, se tiver sido nomeado, de acordo com a ISA 220.<sup>23</sup>

*Independência do Auditor* (Ref: Parágrafo 17)

- A29. Exige-se que o auditor cumpra requisitos éticos relevantes, incluindo os relacionados com a independência, relativamente a trabalhos de auditoria de demonstrações financeiras.<sup>24</sup>
- A30. Os relacionamentos e outras matérias, bem como as salvaguardas a comunicar, variam com as circunstâncias do trabalho, mas geralmente abordam:
- (a) Ameaças à independência, que podem ser classificadas como: ameaças de interesse próprio, ameaças de auto revisão, ameaças de representação, ameaças de familiaridade e ameaças de intimidação; e
  - (b) Salvaguardas criadas pela profissão, legislação ou regulação, salvaguardas na própria entidade e salvaguardas dos sistemas e procedimentos da própria firma de auditoria.

<sup>22</sup> ISA 300, *Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo A15

<sup>23</sup> Ver parágrafos 19 a 22 e A24 a A34 da ISA 220, *Controlo de Qualidade numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*.

<sup>24</sup> ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo 14

- A31. Os requisitos éticos relevantes, ou a lei ou regulamentos, podem também especificar comunicações adicionais aos encarregados da governação nas circunstâncias em que foram identificadas violações aos requisitos de independência. Por exemplo, o Código de Ética dos Profissionais de Contabilidade e Auditoria do International Ethics Standards Board for Accountants (o Código do IESBA), exige que o auditor comunique com os encarregados da governação por escrito sobre qualquer violação e as medidas que a firma tomou ou tenciona tomar.<sup>25</sup>
- A32. Os requisitos de comunicação relativos à independência do auditor que se aplicam no caso de entidades cotadas podem também ser relevantes no caso de outras entidades, incluindo as que possam assumir interesse público significativo, por exemplo, por terem um grande número e uma diversidade de stakeholders ou devido à sua natureza e dimensão. Exemplos destas entidades podem incluir instituições de crédito (tais como bancos, companhias de seguros e fundos de pensões), e outras entidades como entidades do setor não lucrativo. Por outro lado, podem existir situações em que as comunicações relativas à independência do auditor não são relevantes, por exemplo, quando todos os encarregados da governação foram informados dos factos relevantes no âmbito das suas atividades de gestão. Isto é particularmente provável quando a entidade é gerida pelo(s) próprio(s) proprietário(s) e a firma do auditor e as firmas da rede têm pouco envolvimento com a entidade para além da auditoria das demonstrações financeiras.

*Matérias Suplementares* (Ref: Parágrafo 3)

- A33. A supervisão do órgão de gestão pelos encarregados da governação inclui assegurar que a entidade concebe, implementa e mantém um controlo interno apropriado relativamente à fiabilidade do relato financeiro, à eficácia e à eficiência das operações e ao cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis.
- A34. O auditor pode tomar conhecimento de matérias suplementares que não se relacionam necessariamente com a supervisão do processo de relato financeiro, mas que, apesar de tudo, serão provavelmente significativas para as responsabilidades dos encarregados da governação na supervisão da orientação estratégica da entidade ou na responsabilização da entidade pela prestação de contas. Tais matérias podem incluir, por exemplo, aspetos significativos respeitantes a estruturas ou processos de governação e decisões ou ações significativas do órgão de gestão de topo que não tenham autorização apropriada.
- A35. Ao decidir sobre a comunicação de matérias adicionais aos encarregados da governação, o auditor pode discutir as matérias de que teve conhecimento com o nível apropriado do órgão de gestão, salvo se não for apropriado fazê-lo nas circunstâncias.

---

<sup>25</sup> Ver secção 290.39–49 do Código do IESBA que aborda violações da independência.

- A36. Se uma matéria adicional for comunicada, pode ser apropriado que o auditor informe os encarregados da governação de que:
- (a) A identificação e comunicação de tais matérias são acessórias à finalidade da auditoria, que consiste em formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras;
  - (b) Não foram executados quaisquer procedimentos com respeito à matéria em questão que não os necessários para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras; e
  - (c) Não foram executados quaisquer procedimentos para determinar se existem outras matérias desse tipo.

### **O Processo de Comunicação**

*Estabelecer o Processo de Comunicação* (Ref: Parágrafo 18)

- A37. A clara comunicação das responsabilidades do auditor, do âmbito e oportunidade planeados da auditoria e do conteúdo geral esperado das comunicações ajuda a estabelecer a base para uma comunicação eficaz nos dois sentidos.
- A38. Matérias que também contribuem para uma comunicação eficaz nos dois sentidos incluem a discussão sobre:
- A finalidade das comunicações. Quando a finalidade é clara, o auditor e os encarregados da governação estão melhor colocados para chegar a um entendimento mútuo das questões relevantes e das ações esperadas no seguimento do processo de comunicação.
  - A forma pela qual a comunicação será efetuada.
  - A(s) pessoa(s) da equipa de auditoria e de entre os encarregados da governação que comunicarão relativamente a matérias específicas.
  - A expectativa do auditor de que a comunicação terá dois sentidos e de que os encarregados da governação lhe comunicarão as matérias que considerem relevantes para a auditoria, por exemplo, as decisões estratégicas que possam afetar significativamente a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria, a suspeita ou a deteção de fraude e preocupações com a integridade ou competência da gestão de topo.
  - O processo de adoção de medidas e de resposta a matérias comunicadas pelo auditor.
  - O processo de adoção de medidas e de resposta a matérias comunicadas pelos encarregados da governação.

A39. O processo de comunicação variará com as circunstâncias, incluindo a dimensão e estrutura de governação da entidade, a forma como os encarregados da governação funcionam e o entendimento do auditor sobre a importância das matérias a comunicar. A dificuldade em estabelecer uma comunicação eficaz nos dois sentidos pode indicar que a comunicação entre o auditor e os encarregados da governação não é adequada para efeito da auditoria (ver o parágrafo A52).

#### Considerações Específicas para Pequenas Entidades

A40. No caso de auditoria de pequenas entidades, o auditor pode comunicar com os encarregados da governação de forma menos estruturada do que no caso de entidades cotadas ou de maior dimensão.

#### Comunicação com o Órgão de Gestão

A41. Muitas matérias podem ser discutidas com o órgão de gestão no curso normal de uma auditoria, incluindo matérias cuja comunicação aos encarregados da governação é exigida por esta ISA. Tais discussões reconhecem a responsabilidade executiva do órgão de gestão pela condução das operações da entidade e, em particular, a responsabilidade do órgão de gestão pela preparação das demonstrações financeiras.

A42. Antes de comunicar as matérias aos encarregados da governação, o auditor pode discuti-las com o órgão de gestão, salvo se tal não for apropriado. Por exemplo, pode não ser apropriado discutir com o órgão de gestão questões relacionadas com a sua competência ou integridade. Além de reconhecer a responsabilidade executiva do órgão de gestão, estas discussões iniciais podem clarificar determinados factos e questões e dar ao órgão de gestão uma oportunidade de prestar mais informações e explicações. De forma análoga, quando a entidade tem uma função de auditoria interna, o auditor pode discutir determinadas matérias com o auditor interno antes de as comunicar aos encarregados da governação.

#### Comunicação com Terceiros

A43. Pode ser exigido por lei ou regulamento que os encarregados da governação (ou estes podem voluntariamente querer que se) facultem a terceiros, por exemplo, bancos ou determinadas autoridades reguladoras, cópias de uma comunicação escrita do auditor. Em alguns casos, essa divulgação a terceiros pode ser ilegal ou inapropriada. Quando uma comunicação escrita preparada para os encarregados da governação for facultada a terceiros, pode ser importante nas circunstâncias que os terceiros sejam informados de que a comunicação não foi preparada com o intuito de lhes ser entregue, por exemplo, declarando nas comunicações escritas com os encarregados da governação:

(a) Que a comunicação foi preparada para o uso exclusivo dos encarregados



da governação e, quando aplicável, do órgão de gestão do grupo e do auditor do grupo, e que não deve ser usada como base por terceiros;

- (b) Que o auditor não assume qualquer responsabilidade perante terceiros;  
e
- (c) Quaisquer restrições na divulgação ou distribuição a terceiros.

A44. Em algumas jurisdições pode ser exigido ao auditor por lei ou regulamento, por exemplo:

- Notificar um organismo de regulação ou de fiscalização de determinadas matérias comunicadas aos encarregados da governação. Por exemplo, em alguns países o auditor tem o dever de relatar distorções às autoridades sempre que o órgão de gestão e os encarregados da governação não adotem medidas corretivas;
- Submeter cópias de determinados relatórios preparados para os encarregados da governação a organismos reguladores ou de financiamento relevantes, ou a outros organismos como uma autoridade central no caso de algumas entidades do setor público; ou
- Disponibilizar publicamente relatórios preparados para os encarregados da governação.

A45. Salvo se a lei ou regulamento exigir que o auditor entregue a um terceiro uma cópia das comunicações escritas efetuadas com os encarregados da governação, o auditor pode necessitar do consentimento prévio dos encarregados da governação para o fazer.

*Formas de Comunicação* (Ref: Parágrafo 19)

A46. A comunicação eficaz pode abranger apresentações estruturadas e relatórios escritos, bem como comunicações menos estruturadas, incluindo discussões. O auditor pode comunicar matérias para além das identificadas nos parágrafos 19 e 20, quer verbalmente quer por escrito. As comunicações escritas podem incluir uma carta de compromisso a entregar aos encarregados da governação.

A47. Além da importância de uma matéria em particular, a forma de comunicação (por exemplo, se deve ser verbal ou escrita, o grau de detalhe ou de resumo e se deve ser estruturada ou não estruturada) pode ser afetada por fatores como:

- Se a matéria será incluída no relatório do auditor. Por exemplo, quando forem incluídas no relatório matérias relevantes de auditoria, o auditor pode considerar necessário comunicar por escrito a razão porque as considerou matérias relevantes de auditoria.
- Se a matéria foi resolvida satisfatoriamente.
- Whether the matter has been satisfactorily resolved.



- Se o órgão de gestão comunicou previamente a matéria.
- A dimensão, estrutura operacional, ambiente de controlo e estrutura legal da entidade.
- No caso de uma auditoria de demonstrações financeiras de finalidade especial, se o auditor também audita as demonstrações financeiras de finalidade geral da entidade.
- Requisitos legais. Em algumas jurisdições é exigido que uma comunicação escrita aos encarregados da governação siga uma determinada forma prescrita pela lei local.
- As expectativas dos encarregados da governação, incluindo acordos feitos para reuniões periódicas ou comunicações com o auditor.
- A frequência do contacto e diálogo permanente que o auditor tem com os encarregados da governação.
- Se existiram alterações significativas na composição de um órgão de gestão.

A48. Quando uma matéria significativa for debatida com um dos membros dos encarregados da governação, por exemplo, o presidente de um comité de auditoria, pode ser apropriado que o auditor resuma a matéria em comunicações posteriores, para que todos os encarregados da governação tenham informação completa e equilibrada.

#### *Oportunidade das Comunicações* (Ref: Parágrafo 21)

A49. Uma comunicação oportuna durante a auditoria contribui para se conseguir um diálogo robusto nos dois sentidos entre os encarregados da governação e o auditor. Porém, o momento apropriado para as comunicações variará com as circunstâncias do trabalho. As circunstâncias relevantes incluem a importância e a natureza da matéria e a ação que se espera venha a ser empreendida pelos encarregados da governação. Por exemplo:

- As comunicações respeitantes a matérias de planeamento podem geralmente ser efetuadas na fase inicial do trabalho de auditoria e, no caso de um trabalho de auditoria inicial, podem ser efetuadas como parte da definição dos termos do trabalho.
- Pode ser apropriado comunicar uma dificuldade significativa sentida durante a auditoria logo que seja praticável, se os encarregados da governação forem capazes de ajudar o auditor a ultrapassar a dificuldade ou se for provável que tal dificuldade conduza a uma opinião modificada. De forma análoga, o auditor pode comunicar verbalmente aos encarregados da governação, logo que possível, as deficiências

significativas do controlo interno que tenha identificado, antes de as comunicar por escrito conforme exigido pela ISA 265.<sup>26</sup>

- Quando a ISA 701 for aplicável, o auditor pode comunicar pontos de vista preliminares acerca das matérias relevantes de auditoria aquando da discussão do âmbito planeado e da oportunidade da auditoria (ver parágrafo A13) e também pode ter comunicações mais frequentes para discutir novamente tais matérias quando comunica sobre situações significativas de auditoria.
- As comunicações respeitantes à independência podem ser apropriadas sempre que forem feitos julgamentos significativos acerca das ameaças à independência e respetivas salvaguardas, por exemplo, ao aceitar um trabalho de prestação de serviços distintos de auditoria, ou numa reunião de conclusão do trabalho.
- As comunicações respeitantes aos resultados da auditoria, incluindo os pontos de vista do auditor acerca dos aspetos qualitativos das práticas contabilísticas da entidade, podem também ser feitas como parte da reunião de conclusão do trabalho.
- Ao auditar demonstrações financeiras de finalidade geral e demonstrações financeiras de finalidade especial, poderá ser apropriado coordenar a oportunidade das comunicações.

A50. Outros fatores que podem ser relevantes para a oportunidade das comunicações incluem:

- A dimensão, estrutura operacional, ambiente de controlo e estrutura legal da entidade auditada.
- Qualquer obrigação legal de comunicar determinadas matérias dentro de um calendário especificado.
- As expectativas dos encarregados da governação, incluindo reuniões ou comunicações periódicas acordadas com o auditor.
- O momento em que o auditor identifica determinadas matérias. Por exemplo, o auditor pode não identificar uma matéria específica (por exemplo, o incumprimento de uma lei) a tempo de ser tomada uma ação preventiva, mas a comunicação da matéria poderá possibilitar uma ação que remedeie a situação.

<sup>26</sup> ISA 265, parágrafos 9 e A14

*Adequação do Processo de Comunicação* (Ref: Parágrafo 22)

A51. O auditor não precisa de conceber procedimentos específicos para suportar a avaliação da comunicação nos dois sentidos com os encarregados da governação. Essa avaliação poderá antes ser baseada em observações que resultem de procedimentos de auditoria executados para outras finalidades. Tais observações podem incluir:

- A apropriação e oportunidade das ações empreendidas pelos encarregados da governação em resposta a matérias levantadas pelo auditor. Quando matérias significativas levantadas em comunicações anteriores não foram eficazmente tratadas, poderá ser apropriado que o auditor indague a razão por que não foi empreendida a ação apropriada e considere a possibilidade de levantar de novo a questão. Isso evita o risco de dar a impressão que o auditor se deu por satisfeito por a matéria ter sido adequadamente tratada ou porque deixou de ser significativa.
- A aparente abertura dos encarregados da governação nas suas comunicações com o auditor.
- A disponibilidade e capacidade dos encarregados da governação em reunir com o auditor sem a presença do órgão de gestão.
- A aparente capacidade dos encarregados da governação para compreender completamente as matérias levantadas pelo auditor, como por exemplo até que ponto os encarregados da governação examinam os assuntos e questionam as recomendações que lhes foram feitas.
- Dificuldades em estabelecer com os encarregados da governação um entendimento mútuo sobre a forma, oportunidade e conteúdo geral esperados das comunicações.
- Quando todos ou alguns dos encarregados da governação estiverem envolvidos na gestão da entidade, a sua aparente consciencialização sobre a forma como as matérias debatidas com o auditor afetam as suas responsabilidades globais de governação, bem como as suas responsabilidades de gestão.
- Se a comunicação nos dois sentidos entre o auditor e os encarregados da governação cumpre os requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

- A52. Como referido no parágrafo 4, uma comunicação eficaz nos dois sentidos ajuda tanto o auditor como os encarregados da governação. Adicionalmente, a ISA 315 (Revista) identifica a participação dos encarregados da governação, incluindo a sua interação com a auditoria interna, se existir, e com os auditores externos, como um elemento do ambiente de controlo da entidade.<sup>27</sup> Uma comunicação nos dois sentidos inadequada pode indicar um ambiente de controlo que não é satisfatório e pode influenciar a avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material. Existe também o risco de que o auditor possa não ter obtido prova de auditoria suficiente e apropriada para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.
- A53. Se a comunicação nos dois sentidos entre o auditor e os encarregados da governação não for adequada e a situação não puder ser resolvida, o auditor pode tomar medidas como:
- Modificar a sua opinião em resultado de uma limitação de âmbito.
  - Obter aconselhamento jurídico acerca das consequências de diferentes medidas.
  - Comunicar com terceiros (por exemplo, um regulador) ou com uma autoridade superior na estrutura de governação que esteja fora da entidade, como os proprietários (nomeadamente, acionistas numa assembleia geral) ou ainda, no setor público, o membro do Governo responsável ou o Parlamento.
  - Renunciar ao trabalho, quando a renúncia for possível de acordo com a lei ou regulamentos aplicáveis.

**Documentação** (Ref: Parágrafo 23)

- A54. A documentação da comunicação verbal pode incluir uma cópia das atas preparadas pela entidade, conservadas como parte da documentação de auditoria quando constituírem um registo apropriado da comunicação.



<sup>27</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo A78

**Apêndice 1**

(Ref: Parágrafo 3)

**Requisitos Específicos na ISQC 1 e Outras ISA que se Referem à Comunicação com os Encarregados da Governação**

Este apêndice identifica os parágrafos da ISQC 1<sup>1</sup> e de outras ISA que exigem comunicação de matérias específicas com os encarregados da governação. A lista não substitui a consideração dos requisitos e respetivo material de aplicação e outro material explicativo constante das ISA.

- ISQC 1, *Controlo de Qualidade para Firms que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados* – parágrafo 30(a)
- ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras* – parágrafos 22, 39(c)(i) e 41 a 43
- ISA 250 (Revista), *Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras* – parágrafos 15, 20 e 23–25
- ISA 265, *Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e ao Órgão de estão* – parágrafo 9
- ISA 450, *Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria* – parágrafos 12 e 13
- ISA 505, *Confirmações Externas* – parágrafo 9
- ISA 510, *Trabalhos de Auditoria Iniciais – Saldos de Abertura* – parágrafo 7
- ISA 540 (Revista), *Auditar Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações* – parágrafo 38
- ISA 550, *Partes Relacionadas* – parágrafo 27
- ISA 560, *Acontecimentos Subsequentes* – parágrafos 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) e 17
- ISA 570 (Revista), *Continuidade* – parágrafo 25
- ISA 600, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)* – parágrafo 49
- ISA 610 (Revista), *Usar o Trabalho de Auditores Internos* – parágrafos 20 e 31

---

<sup>1</sup> ISQC 1, *Controlo de Qualidade para Firms que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras, e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*

- ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras* – parágrafo 46
- ISA 701, *Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria* – parágrafo 17
- ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente* – parágrafos 12, 14, 23 e 30
- ISA 706 (Revista), *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente* – parágrafo 12
- ISA 710, *Informação Comparativa – Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas* – parágrafo 18
- ISA 720 (Revista), *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação* – parágrafos 17 a 19

## Apêndice 2

(Ref: Parágrafo 16(a), A19 e A20)

### Aspetos Qualitativos de Práticas Contabilísticas

A comunicação exigida pelo parágrafo 16(a) e debatida nos parágrafos A19 e A20 pode incluir matérias como:

#### Políticas Contabilísticas

- A apropriação das políticas contabilísticas às circunstâncias particulares da entidade, tendo em vista a necessidade de equilibrar o custo de prestar a informação com o benefício provável para os utilizadores das demonstrações financeiras da entidade. Quando existam políticas contabilísticas alternativas aceitáveis, a comunicação pode incluir a identificação dos itens das demonstrações financeiras que são afetados pela escolha de políticas contabilísticas significativas, bem como informação sobre as políticas contabilísticas usadas por entidades similares.
- A seleção inicial de políticas contabilísticas e as alterações nas mesmas, incluindo a aplicação de novas normas e interpretações contabilísticas. A comunicação pode incluir: o efeito da oportunidade e do método de aplicação de uma alteração de política contabilística nos resultados correntes e futuros da entidade e a oportunidade de uma alteração de política contabilística em relação a novas normas e interpretações contabilísticas que sejam esperadas.
- O efeito de políticas contabilísticas significativas em áreas controversas ou emergentes (ou exclusivas de um setor de atividade, particularmente quando exista uma falta de orientação normativa ou de consenso).
- O efeito da data das transações em relação ao período em que são registadas.

#### Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações

- O Apêndice 2 da ISA 540 (Revista) inclui matérias que o auditor pode considerar comunicar com respeito a aspetos qualitativos significativos das práticas contabilísticas da entidade relativas às estimativas contabilísticas e respetivas divulgações:

#### Divulgações nas Demonstrações Financeiras

- As questões em causa, e os respetivos julgamentos efetuados, aquando da formulação de divulgações sensíveis nas demonstrações financeiras (por exemplo, divulgações relativas ao reconhecimento do rédito, remunerações, continuidade das operações, acontecimentos subsequentes e questões relacionadas com contingências).



- A neutralidade, consistência e clareza globais das divulgações constantes das demonstrações financeiras.

### **Matérias Relacionadas**

- O efeito potencial nas demonstrações financeiras dos riscos, exposições e incertezas significativos, tais como litígios pendentes, que sejam divulgados nas demonstrações financeiras.
- Em que medida as demonstrações financeiras são afetadas por transações significativas não usuais, ou que pareçam não usuais, da entidade. Esta comunicação pode realçar:
  - As quantias não recorrentes reconhecidas durante o período.
  - Até que ponto estas transações são divulgadas separadamente nas demonstrações financeiras.
  - Se estas transações aparentam ter sido concebidas para conseguir um tratamento contabilístico ou fiscal particular, ou um objetivo legal ou regulamentar.
  - Se a forma destas transações aparenta ser demasiado complexa, ou se foi requerido aconselhamento extensivo com respeito à estruturação da transação.
  - As circunstâncias em que o órgão de gestão colocou mais ênfase na necessidade de um tratamento contabilístico em particular, em vez do racional económico da transação.
- Os fatores que afetam as quantias escrituradas de ativos e passivos, incluindo as bases utilizadas pela entidade para determinar as vidas úteis dos ativos tangíveis e intangíveis. A comunicação pode explicar como foram selecionados os fatores que afetam quantias escrituradas e como outras escolhas teriam afetado as demonstrações financeiras.
- A correção seletiva de distorções, por exemplo, a correção de distorções com o efeito de aumentar resultados relatados, mas não a correção de distorções com efeito de diminuir resultados relatados.

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 265**  
**COMUNICAR DEFICIÊNCIAS NO CONTROLO INTERNO**  
**AOS ENCARREGADOS DA GOVERNAÇÃO E**  
**AO ÓRGÃO DE GESTÃO**

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

**ÍNDICE**

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA.....	1–3
Data de Eficácia .....	4
<b>Objetivo</b> .....	5
<b>Definições</b> .....	6
<b>Requisitos</b> .....	7–11
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Determinação Sobre se Foram Identificadas Deficiências no Controlo Interno .....	A1–A4
Deficiências Significativas no Controlo Interno .....	A5–A11
Comunicação de Deficiências no Controlo Interno .....	A12–A30

---

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 265, *Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e ao Órgão de Gestão*, 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 em comunicar de forma apropriada aos encarregados da governação e ao órgão de gestão deficiências no controlo interno<sup>1</sup> que tenha identificado numa auditoria de demonstrações financeiras. Esta ISA não impõe responsabilidades adicionais ao auditor no que respeita ao conhecimento do controlo interno e à conceção e execução de testes aos controlos, para além dos requisitos das ISA 315 (Revista) e ISA 330.<sup>2</sup> A ISA 260 (Revista)<sup>3</sup> estabelece requisitos adicionais e dá orientação respeitante à responsabilidade do auditor em comunicar com os encarregados da governação no âmbito da auditoria.
2. Exige-se que o auditor se inteire do controlo interno relevante para a auditoria no âmbito da identificação e avaliação dos riscos de distorção material.<sup>4</sup> Ao fazer essas avaliações de risco, o auditor considera o controlo interno a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno. O auditor pode identificar deficiências no controlo interno não apenas durante o processo de avaliação do risco mas também em qualquer outra fase da auditoria. Esta ISA especifica quais as deficiências identificadas que o auditor deverá comunicar aos encarregados da governação e ao órgão de gestão.
3. Nada nesta ISA impede o auditor de comunicar aos encarregados da governação e ao órgão de gestão outros assuntos relacionados com o controlo interno que tenha identificado no decurso da auditoria.

### Data de Eficácia

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

### Objetivo

5. O objetivo do auditor é comunicar apropriadamente aos encarregados da governação e ao órgão de gestão deficiências no controlo interno que tenha identificado durante a auditoria e que, no seu julgamento profissional, são suficientemente importantes para merecer a sua atenção.

---

<sup>1</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*, parágrafos 4 e 12

<sup>2</sup> ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

<sup>3</sup> ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*

<sup>4</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 12. Os parágrafos A68 a A73 dão orientação sobre os controlos relevantes para a auditoria.

## Definições

6. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
  - (a) Deficiência no controlo interno – Existe quando:
    - (i) Um controlo é concebido, implementado ou operado de tal forma que não consegue evitar, ou detetar e corrigir em tempo oportuno, distorções nas demonstrações financeiras; ou
    - (ii) Não existe um controlo que seria necessário para evitar, ou detetar e corrigir em tempo oportuno, distorções nas demonstrações financeiras.
  - (b) Deficiência significativa no controlo interno – Uma deficiência ou combinação de deficiências no controlo interno que, no julgamento profissional do auditor, assume importância suficiente para merecer a atenção dos encarregados da governação. (Ref: Parágrafo A5)

## Requisitos

7. O auditor deve determinar se, na base do trabalho de auditoria executado, identificou uma ou mais deficiências no controlo interno. (Ref: Parágrafos A1 a A4)
8. Se o auditor tiver identificado uma ou mais deficiências no controlo interno, deve determinar, com base do trabalho de auditoria executado, se, individualmente ou em conjunto, essas deficiências são significativas. (Ref: Parágrafos A5 a A11)
9. O auditor deve comunicar por escrito aos encarregados da governação, em tempo oportuno, as deficiências significativas no controlo interno identificadas durante a auditoria. (Ref: Parágrafos A12 a A18 e A27)
10. O auditor deve também comunicar em tempo oportuno ao órgão de gestão, a um nível apropriado de responsabilidade: (Ref: Parágrafos A19 e A27)
  - (a) Por escrito, as deficiências significativas no controlo interno que tenha comunicado ou pretenda comunicar aos encarregados da governação, salvo se nas circunstâncias não for apropriado comunicar diretamente ao órgão de gestão; e (Ref: Parágrafos A14, A20 e A21)
  - (b) Outras deficiências no controlo interno identificadas durante a auditoria que não tenham sido comunicadas ao órgão de gestão por outros e que, no julgamento profissional do auditor, assumam suficiente importância para merecer a atenção do órgão de gestão. (Ref: Parágrafos A22 a A26)

11. O auditor deve incluir na comunicação por escrito das deficiências significativas no controlo interno:
- (a) Uma descrição das deficiências e uma explicação dos seus efeitos potenciais; e (Ref: Parágrafo A28)
  - (b) Informação suficiente para que os encarregados da governação e ao órgão de gestão possam compreender o contexto da comunicação. Em particular, o auditor deve explicar que: (Ref: Parágrafos A29 e A30)
    - (i) A finalidade da auditoria foi a de o auditor expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras;
    - (ii) A auditoria incluiu a consideração do controlo interno relevante para a preparação das demonstrações financeiras a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno; e
    - (iii) As matérias relatadas limitam-se às deficiências que o auditor tenha identificado durante a auditoria e que concluiu assumirem suficiente importância para merecerem ser relatadas aos encarregados da governação.

\*\*\*

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Determinação Sobre se Foram Identificadas Deficiências no Controlo Interno

(Ref: Parágrafo 7)

- A1. Ao determinar se identificou uma ou mais deficiências no controlo interno, o auditor pode discutir os factos e circunstâncias relevantes das suas conclusões com o nível apropriado do órgão de gestão. Essa discussão proporciona uma oportunidade para o auditor alertar o órgão de gestão, em tempo oportuno, para a existência de deficiências das quais o órgão de gestão anteriormente não tenha tido conhecimento. O nível do órgão de gestão com o qual será apropriado debater as situações identificadas é aquele que esteja familiarizado com a área do controlo interno relacionada com essas situações e que tenha autoridade para adotar medidas corretivas relativamente a quaisquer deficiências identificadas no controlo interno. Em algumas circunstâncias, pode não ser apropriado que o auditor discuta as suas conclusões diretamente com o órgão de gestão, por exemplo se as conclusões parecerem pôr em causa a integridade ou a competência do órgão de gestão (ver o parágrafo A20).

- A2. Ao discutir os factos e as circunstâncias das suas conclusões com o órgão de gestão, o auditor pode obter outra informação relevante para consideração adicional, como:
- Compreensão pelo órgão de gestão das causas reais ou suspeitas das deficiências.
  - Exceções decorrentes de deficiências que o órgão de gestão possa ter identificado, como por exemplo distorções que não foram evitadas pelos controlos da tecnologia de informação (TI) relevantes.
  - Uma indicação preliminar do órgão de gestão quanto à sua resposta às situações identificadas.

*Considerações Específicas para Pequenas Entidades*

- A3. Embora os conceitos subjacentes às atividades de controlo nas pequenas entidades possam ser similares aos das entidades de maior dimensão, o formalismo com que são aplicados será diferente. Adicionalmente, as pequenas entidades podem achar que determinados tipos de atividades de controlo não são necessários devido a controlos aplicados pelo órgão de gestão. Por exemplo, a autorização exclusiva do órgão de gestão para conceder crédito a clientes e para a aprovação de compras significativas pode proporcionar um controlo eficaz sobre saldos de contas e transações importantes, diminuindo ou suprimindo a necessidade de atividades de controlo mais pormenorizadas.
- A4. Da mesma forma, as pequenas entidades têm muitas vezes menos empregados, o que pode limitar em termos práticos a segregação de funções. Porém, numa pequena entidade gerida pelo proprietário, o sócio-gerente pode ser capaz de exercer uma supervisão mais eficaz do que numa entidade maior. Este nível mais elevado de supervisão do órgão de gestão terá de ser ponderado face ao maior potencial para a derrogação de controlos por parte do órgão de gestão.

**Deficiências Significativas no Controlo Interno (Ref: Parágrafos 6(b), 8)**

- A5. A importância de uma deficiência ou combinação de deficiências no controlo interno depende não só da ocorrência efetiva de uma distorção mas também da possibilidade de que uma distorção venha a ocorrer e da sua potencial magnitude. Assim, podem existir deficiências significativas ainda que o auditor não tenha identificado distorções durante a auditoria.
- A6. Exemplos de matérias que o auditor pode considerar ao determinar se uma deficiência ou combinação de deficiências no controlo interno constitui uma deficiência significativa incluem:
- A probabilidade das deficiências conduzirem a distorções materiais nas demonstrações financeiras no futuro.

- A suscetibilidade do ativo ou passivo a fraude ou a perda.
  - A subjetividade e complexidade na determinação de quantias estimadas, tais como estimativas contabilísticas de justo valor.
  - As quantias das demonstrações financeiras expostas às deficiências.
  - O volume de atividade que ocorreu ou possa ocorrer no saldo das contas ou na classe de transações expostas à deficiência ou deficiências.
  - A importância dos controlos para o processo de relato financeiro, por exemplo:
    - Controlos gerais de monitorização (tais como a supervisão do órgão de gestão).
    - Controlos sobre a prevenção e deteção de fraudes.
    - Controlos sobre a seleção e aplicação de políticas contabilísticas significativas.
    - Controlos sobre transações significativas com partes relacionadas.
    - Controlos sobre transações significativas fora do âmbito normal de atividade da entidade.
    - Controlos sobre o processo de relato financeiro de fecho (tais como controlos sobre registos contabilísticos não recorrentes).
  - A causa e frequência das exceções detetadas em consequência das deficiências nos controlos.
  - A interação da deficiência com outras deficiências no controlo interno.
- A7. Os indicadores de deficiências significativas no controlo interno incluem, por exemplo:
- Prova de aspetos ineficazes do ambiente de controlo, tais como:
    - Indicações de que transações significativas em que o órgão de gestão tenha um interesse financeiro não estejam a ser apropriadamente escrutinadas pelos encarregados da governação.
    - Identificação de fraude perpetrada pelo órgão de gestão, com ou sem efeito material, que não foi evitada pelo controlo interno da entidade.
    - O órgão de gestão não adotou medidas corretivas apropriadas relativamente a deficiências significativas anteriormente comunicadas.
  - Ausência de um processo de avaliação do risco na entidade, quando seria de esperar que tal processo estivesse estabelecido.

- Prova de um processo de avaliação do risco ineficaz da entidade, tal como a não identificação pelo órgão de gestão de um risco de distorção material que o auditor esperaria que fosse identificado pelo processo de avaliação do risco pelo órgão de gestão.
  - Prova de uma resposta ineficaz a riscos significativos identificados (nomeadamente, ausência de controlos sobre tal risco).
  - Distorções detetadas pelos procedimentos do auditor que não foram evitadas, ou detetadas e corrigidas, pelo controlo interno da entidade.
  - Reexpressão de demonstrações financeiras anteriormente emitidas para refletir a correção de uma distorção material devida a fraude ou erro.
  - Prova de incapacidade do órgão de gestão para supervisionar a preparação das demonstrações financeiras.
- A8. Os controlos podem ser concebidos para operar individualmente ou em conjunto de modo a evitar eficazmente, ou a detetar e corrigir eventuais distorções.<sup>5</sup> Por exemplo, os controlos sobre contas a receber podem consistir em controlos automáticos e manuais concebidos para, em conjunto, evitar, ou detetar e corrigir, distorções no saldo da conta. Uma deficiência no controlo interno pode não ser, por si só, suficientemente importante para constituir uma deficiência significativa. Porém, uma combinação de deficiências que afete o mesmo saldo de conta ou divulgação, asserção relevante ou componente do controlo interno pode aumentar os riscos de distorção de tal modo que dê origem a uma deficiência significativa.
- A9. A lei ou o regulamento em algumas jurisdições podem (particularmente em auditorias de entidades admitidas à cotação) estabelecer o requisito de o auditor comunicar aos encarregados da governação ou a outras partes relevantes (tais como reguladores) um ou mais tipos específicos de deficiências no controlo interno que tenha identificado no decurso da auditoria. Sempre que a lei ou regulamento tenha estabelecido termos e definições específicos para estes tipos de deficiências e exija que o auditor use estes termos e definições para fins de comunicação, o auditor deve usar tais termos e definições quando comunicar de acordo com o requisito legal ou regulamentar em causa.
- A10. Quando a jurisdição tiver estabelecido termos específicos para os tipos de deficiências no controlo interno a comunicar, mas não tenha definido tais termos, o auditor poderá ter de exercer o seu julgamento para determinar as matérias a comunicar para dar cumprimento ao requisito legal ou regulamentar. Para tal, o auditor pode considerar apropriado ter em atenção os requisitos e a orientação desta ISA. Por exemplo, se a finalidade do

---

<sup>5</sup> ISA 315, parágrafo A74



requisito legal ou regulamentar for chamar a atenção dos encarregados da governação para determinadas matérias do controlo interno de que devam ter conhecimento, poderá ser apropriado considerar tais matérias como geralmente equivalentes às deficiências significativas cuja comunicação aos encarregados da governação é exigida por esta ISA.

- A11. Os requisitos desta ISA permanecem aplicáveis independentemente de essa lei ou regulamento poderem exigir que o auditor use termos ou definições específicos.

## **Comunicação de Deficiências no Controlo Interno**

### *Comunicação de Deficiências Significativas no Controlo Interno aos Encarregados da Governação (Ref: Parágrafo 9)*

- A12. Comunicar deficiências significativas por escrito aos encarregados da governação reflete a importância destas matérias e ajuda os encarregados da governação a dar cumprimento às suas responsabilidades de supervisão. A ISA 260 (Revista) estabelece considerações relevantes sobre a comunicação com os encarregados da governação nos casos em que todos eles estão envolvidos na gestão da entidade.<sup>6</sup>
- A13. Ao determinar a necessidade de comunicação por escrito, o auditor pode considerar se o facto de receber tal comunicação será um fator importante para habilitar os encarregados da governação a satisfazerem as suas responsabilidades de supervisão. Além disso, nas empresas admitidas à cotação, em determinadas jurisdições, os encarregados da governação podem necessitar da comunicação escrita do auditor antes da data de aprovação das demonstrações financeiras, a fim de satisfazerem as suas responsabilidades específicas em relação ao controlo interno para fins regulamentares ou outros. Para outras entidades, o auditor pode emitir a comunicação por escrito numa data posterior. No entanto, neste último caso, dado que a comunicação escrita pelo auditor de deficiências significativas faz parte do arquivo final de auditoria, a comunicação escrita está sujeita ao requisito imperioso<sup>7</sup> de completar a organização desse arquivo final de auditoria em tempo oportuno. A ISA 230 estabelece que o prazo apropriado para concluir a organização do arquivo final de auditoria não deve, geralmente, exceder 60 dias após a data do relatório do auditor.<sup>8</sup>
- A14. Independentemente da oportunidade da comunicação escrita de deficiências significativas, o auditor pode comunicá-las verbalmente, em primeira instância, ao órgão de gestão e, quando apropriado, aos encarregados da governação, de

---

<sup>6</sup> ISA 260 (Revista), parágrafo 13

<sup>7</sup> ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafo 14

<sup>8</sup> ISA 230, parágrafo A21

forma a permitir que estes adotem medidas corretivas para minimizar os riscos de distorção material. Ainda que proceda desta forma, o auditor não fica liberto da responsabilidade de comunicar as deficiências significativas por escrito, conforme exigido por esta ISA.

- A15. O nível de detalhe da comunicação das deficiências significativas é uma matéria de julgamento profissional do auditor nas circunstâncias. Os fatores que o auditor pode considerar ao determinar o nível apropriado de pormenor para a comunicação incluem, por exemplo:
- A natureza da entidade. Por exemplo, a comunicação exigida para uma entidade de interesse público pode ser diferente da exigida para uma entidade que não é de interesse público.
  - A dimensão e complexidade da entidade. Por exemplo, as comunicações exigidas para uma entidade complexa podem ser diferentes das exigidas para uma entidade cuja atividade seja mais simples.
  - A natureza das deficiências significativas identificadas pelo auditor.
  - A composição da governação da entidade. Pode ser necessário, por exemplo, um maior nível de detalhe se os encarregados da governação incluírem membros que não tenham experiência significativa no setor de atividade da entidade ou nas áreas afetadas.
  - Os requisitos legais e regulamentares respeitantes à comunicação de tipos específicos de deficiência no controlo interno.
- A16. O órgão de gestão e os encarregados da governação podem já ter conhecimento de deficiências significativas que o auditor identificou durante a auditoria e podem ter decidido não as remediar por razões de custo ou outras considerações. A responsabilidade pela avaliação dos custos e benefícios da aplicação de medidas corretivas cabe ao órgão de gestão e aos encarregados da governação. Consequentemente, o requisito do parágrafo 9 aplica-se independentemente do custo ou de outras considerações que o órgão de gestão e os encarregados da governação possam considerar relevantes na decisão sobre a correção ou não de tais deficiências.
- A17. O facto de o auditor ter comunicado uma deficiência significativa aos encarregados da governação e ao órgão de gestão numa auditoria anterior não elimina a necessidade de repetir essa comunicação se ainda não tiverem sido adotadas medidas corretivas. Se uma deficiência significativa anteriormente comunicada se mantiver, a comunicação do ano corrente pode repetir a descrição da comunicação anterior ou fazer simplesmente referência a essa comunicação. O auditor pode questionar o órgão de gestão ou, quando apropriado, os encarregados da governação, sobre a razão pela qual a deficiência significativa ainda não foi corrigida. A inação, na falta de uma explicação racional, pode representar por si só uma deficiência significativa.

### Considerações Específicas para Pequenas Entidades

- A18. No caso de auditorias de pequenas entidades, o auditor pode comunicar com os encarregados da governação de forma menos estruturada do que no caso de entidades de maior dimensão.

### *Comunicação de Deficiências no Controlo Interno ao Órgão de Gestão* (Ref: Parágrafo 10)

- A19. Geralmente, o nível apropriado do órgão de gestão é o que tem a responsabilidade e a autoridade para avaliar as deficiências no controlo interno e adotar as medidas corretivas necessárias. Para deficiências significativas, o nível apropriado poderá ser o diretor-geral ou o diretor financeiro (ou equivalente), dado que se exige que estas matérias sejam também comunicadas aos encarregados da governação. Para outras deficiências no controlo interno, o nível apropriado poderá ser a direção operacional com envolvimento mais direto nas áreas de controlo afetadas e com autoridade para adotar as medidas corretivas apropriadas.

### *Comunicação de Deficiências Significativas no Controlo Interno ao Órgão de Gestão* (Ref: Parágrafo 10(a))

- A20. Determinadas deficiências significativas identificadas no controlo interno podem pôr em causa a integridade e a competência do órgão de gestão. Por exemplo, pode existir evidência de fraude ou de incumprimento intencional de leis e regulamentos pelo órgão de gestão, ou o órgão de gestão pode mostrar-se incapaz de supervisionar a preparação de demonstrações financeiras adequadas, de modo que coloque em dúvida a sua competência. Consequentemente, poderá não ser apropriado comunicar tais deficiências diretamente ao órgão de gestão.
- A21. A ISA 250 (Revista) estabelece requisitos e proporciona orientação quanto à comunicação de casos de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos, nomeadamente quando os próprios encarregados da governação estão envolvidos em tais situações de incumprimento.<sup>9</sup> A ISA 240 estabelece requisitos e proporciona orientação quanto à comunicação aos encarregados da governação quando o auditor tenha identificado uma fraude ou suspeita de fraude envolvendo o órgão de gestão.<sup>10</sup>

<sup>9</sup> ISA 250 (Revista), *Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafos 23 a 29

<sup>10</sup> ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 42

Comunicação de Outras Deficiências no Controlo Interno ao Órgão de Gestão  
(Ref: Parágrafo 10(b))

- A22. Durante a auditoria, o auditor pode identificar outras deficiências no controlo interno que não são deficiências significativas, mas que podem ser suficientemente importantes para merecer a atenção do órgão de gestão. A determinação de quais as outras deficiências no controlo interno que merecem a atenção do órgão de gestão. é uma matéria de julgamento profissional nas circunstâncias, tendo em conta a probabilidade e potencial magnitude das distorções que possam surgir nas demonstrações financeiras em consequência dessas deficiências.
- A23. A comunicação de outras deficiências no controlo interno que mereçam a atenção do órgão de gestão não tem de ser efetuada por escrito, podendo ser verbal. Quando o auditor tiver debatido os factos e circunstâncias das situações identificadas com o órgão de gestão, pode considerar que esses debates constituem uma comunicação verbal ao órgão de gestão dessas deficiências. Consequentemente, não será necessária uma comunicação formal subsequente.
- A24. Se o auditor tiver comunicado ao órgão de gestão num período anterior deficiências no controlo interno que não sejam deficiências significativas e se o órgão de gestão tiver optado por as não corrigir por motivos de custo ou outros, o auditor não precisa de repetir a comunicação no período corrente. Também não se exige que o auditor repita a informação acerca de tais deficiências se esta tiver sido comunicada ao órgão de gestão por outros, como auditores internos ou reguladores. Pode, porém, ser apropriado que o auditor volte a comunicar estas outras deficiências se tiver havido uma alteração no órgão de gestão ou se tiver chegado ao seu conhecimento nova informação que altere o anterior entendimento do auditor e do órgão de gestão relativamente às deficiências em causa. No entanto, a falha do órgão de gestão em corrigir outras deficiências no controlo interno anteriormente comunicadas pode tornar-se uma deficiência significativa, exigindo comunicação aos encarregados da governação. A determinação se tal é ou não o caso depende do julgamento do auditor nas circunstâncias.
- A25. Em algumas circunstâncias, os encarregados da governação podem querer ter conhecimento dos detalhes de outras deficiências no controlo interno que o auditor tenha comunicado ao órgão de gestão ou ser sucintamente informados da natureza dessas outras deficiências. Alternativamente, o auditor pode considerar apropriado informar os encarregados da governação das comunicações de outras deficiências ao órgão de gestão. Em qualquer dos casos, o auditor pode relatar verbalmente ou por escrito aos encarregados da governação, como apropriado.
- A26. A ISA 260 (Revista) estabelece considerações relevantes respeitantes à comunicação com os encarregados da governação quando todos eles estejam envolvidos na gestão da entidade.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> ISA 260 (Revista), parágrafo 13

*Considerações Específicas para Entidades do Setor Público* (Ref: Parágrafos 9 e 10)

A27. Os auditores do setor público podem ter responsabilidades adicionais no sentido de comunicar deficiências que tenham identificado durante a auditoria de formas, com um nível de detalhe e a partes não previstas nesta ISA. Por exemplo, as deficiências significativas poderão ter de ser comunicadas ao legislador ou a outro órgão oficial. A lei, os regulamentos ou outra autoridade podem também determinar que os auditores do setor público relatem quaisquer deficiências no controlo interno, independentemente da importância dos efeitos potenciais dessas deficiências. Adicionalmente, a legislação pode exigir que os auditores do setor público relatem sobre matérias relacionadas com o controlo interno entendidas num sentido mais lato do que as deficiências no controlo interno cuja comunicação é exigida por esta ISA, nomeadamente relacionadas com controlos do cumprimento das determinações de uma autoridade legislativa, reguladora ou de disposições de contratos ou acordos de subsídios.

*Conteúdo da Comunicação Escrita de Deficiências Significativas no Controlo Interno* (Ref: Parágrafo 11)

A28. Ao explicar o potencial efeito de deficiências significativas, o auditor não necessita de quantificar esses efeitos. As deficiências significativas podem ser agrupadas para fins de relato, quando apropriado. O auditor pode também incluir na comunicação escrita sugestões de medidas corretivas das deficiências, as respostas atuais ou propostas do órgão de gestão e uma declaração sobre se o auditor empreendeu ou não quaisquer passos para identificar se essas respostas foram implementadas.

A29. O auditor poderá considerar apropriado incluir a informação que se segue como contexto adicional à comunicação:

- Uma indicação de que, caso tivesse executado procedimentos mais extensos sobre o controlo interno, o auditor poderia ter identificado deficiências adicionais a relatar ou concluir que algumas das deficiências relatadas não necessitavam, de facto, de o ter sido.
- Uma indicação de que tal comunicação foi fornecida para as finalidades dos encarregados da governação e poderá não ser apropriada para outros fins.

A30. A lei ou regulamento podem exigir que o auditor ou o órgão de gestão forneça uma cópia da comunicação escrita do auditor sobre deficiências significativas a autoridades reguladoras apropriadas. Quando for este o caso, a comunicação escrita do auditor pode identificar tais autoridades reguladoras.

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 300**  
**PLANEAR UMA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES**  
**FINANCEIRAS**

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

**ÍNDICE**

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1
O Papel e a Oportunidade do Planeamento .....	2
Data de Eficácia .....	3
<b>Objetivo</b> .....	4
<b>Requisitos</b>	
Envolvimento dos Principais Membros da Equipa de Trabalho .....	5
Atividades Preliminares do Trabalho .....	6
Atividades de Planeamento .....	7–11
Documentação .....	12
Considerações Adicionais para Trabalhos de Auditoria Iniciais .....	13
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
O Papel e a Oportunidade do Planeamento .....	A1–A3
Envolvimento dos Principais Membros da Equipa de Trabalho .....	A4
Atividades Preliminares do Trabalho .....	A5–A7
Atividades de Planeamento .....	A8–A17
Documentação .....	A18–A21
Considerações Adicionais para Trabalhos de Auditoria Iniciais .....	A22
Apêndice: Considerações ao Estabelecer a Estratégia Global de Auditoria	

---

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 300, *Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*, 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 ao planear uma auditoria de demonstrações financeiras. Esta ISA está escrita no contexto de auditorias recorrentes, sendo identificadas separadamente as considerações adicionais aplicáveis em trabalhos de auditoria iniciais.

### O Papel e a Oportunidade do Planeamento

2. Planear uma auditoria envolve estabelecer uma estratégia global de auditoria para o trabalho e desenvolver um plano de auditoria. Um planeamento adequado favorece a auditoria de demonstrações financeiras de várias formas, nomeadamente: (Ref: Parágrafos A1 a A3)
  - Ajuda o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas relevantes da auditoria.
  - Ajuda o auditor a identificar e resolver os potenciais problemas em tempo oportuno.
  - Ajuda o auditor a organizar e gerir devidamente o trabalho de auditoria, para que seja executado de maneira eficaz e eficiente.
  - Ajuda a selecionar membros da equipa de trabalho com capacidade e competência apropriadas para responder aos riscos antecipados e a afetar adequadamente o trabalho aos mesmos.
  - Facilita a orientação e supervisão dos membros da equipa de trabalho e a revisão do seu trabalho.
  - Apoia, quando aplicável, a coordenação dos trabalhos por auditores de componentes e por peritos.

### Data de Eficácia

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

### Objetivo

4. O objetivo do auditor é planear a auditoria de modo a que esta seja executada com eficácia.

## Requisitos

### Envolvimento dos Principais Membros da Equipa de Trabalho

5. O sócio responsável pelo trabalho e outros membros chave da equipa de trabalho devem estar envolvidos no planeamento da auditoria, incluindo o planeamento e participação em discussões com os membros da equipa de trabalho. (Ref: Parágrafo A4)

### Atividades Preliminares do Trabalho

6. O auditor deve realizar as seguintes atividades no início do trabalho da auditoria corrente:
  - (a) Executar os procedimentos exigidos pela ISA 2202, respeitante à continuação do relacionamento com o cliente e do trabalho específico de auditoria;<sup>1</sup>
  - (b) Apreciar o cumprimento dos requisitos éticos relevantes, incluindo a independência, de acordo com a ISA 220;<sup>2</sup> e
  - (c) Estabelecer um entendimento dos termos do trabalho, conforme exigido pela ISA 210.<sup>3</sup> (Ref: Parágrafos A5 a A7)

### Atividades de Planeamento

7. O auditor deve estabelecer uma estratégia global de auditoria que fixe o âmbito, a oportunidade e a direção da auditoria e que oriente o desenvolvimento do plano de auditoria.
8. Ao estabelecer a estratégia global de auditoria, o auditor deve:
  - (a) Identificar as características do trabalho que definem o seu âmbito;
  - (b) Certificar-se dos objetivos de relato do trabalho para planear a oportunidade da auditoria e a natureza das comunicações exigidas;
  - (c) Considerar os fatores que, no seu julgamento profissional, são significativos para direcionar os esforços da equipa de trabalho;
  - (d) Considerar os resultados das atividades preliminares do trabalho e, quando aplicável, se é relevante o conhecimento obtido pelo sócio responsável pelo trabalho noutros trabalhos executados para a entidade;e

---

<sup>1</sup> ISA 220, *Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafos 12 e 13

<sup>2</sup> ISA 220, parágrafos 9 a 11

<sup>3</sup> ISA 210, *Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria*, parágrafos 9 a 13



- (e) Certificar-se da natureza, oportunidade e extensão dos recursos necessários para executar o trabalho. (Ref: Parágrafos A8 a A11)
9. O auditor deve desenvolver um plano de auditoria que inclua uma descrição:
    - (a) Da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de avaliação do risco planeados, conforme determinado pela ISA 315 (Revista).<sup>4</sup>
    - (b) Da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais planeados ao nível de asserção, conforme determinado pela ISA 330.<sup>5</sup>
    - (c) De outros procedimentos de auditoria planeados cuja realização é exigida para que o trabalho cumpra com as ISA. (Ref: Parágrafos A12 a A14)
  10. O auditor deve atualizar e alterar a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria sempre que necessário no decurso da auditoria. (Ref: Parágrafo A15)
  11. O auditor deve planear a natureza, oportunidade e extensão da direção e supervisão dos membros da equipa de trabalho e da revisão do seu trabalho. (Ref: Parágrafos A16 e A17)

### Documentação

12. O auditor deve incluir na documentação de auditoria:<sup>6</sup>
  - (a) A estratégia global de auditoria;
  - (b) O plano de auditoria; e
  - (c) Quaisquer alterações significativas feitas durante o trabalho de auditoria à estratégia global de auditoria ou ao plano de auditoria e as razões para tais alterações. (Ref: Parágrafos A18 a A21)

### Considerações Adicionais para Trabalhos de Auditoria Iniciais

13. O auditor deve desenvolver as seguintes atividades antes de começar uma auditoria inicial:
  - (a) Executar os procedimentos exigidos pela ISA 220 relativos à aceitação do relacionamento com o cliente e do trabalho de auditoria específico;<sup>7</sup> e

<sup>4</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*

<sup>5</sup> ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

<sup>6</sup> ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafos 8 a 11, e A6

<sup>7</sup> ISA 220, parágrafos 12 e 13

- (b) Comunicar com o seu antecessor, em caso de mudança do auditor, em conformidade com os requisitos éticos relevantes. (Ref: Parágrafo A22)

\*\*\*

## **Material de Aplicação e Outro Material Explicativo**

### **O Papel e a Oportunidade do Planeamento** (Ref: Parágrafo 2)

- A1. A natureza e extensão das atividades de planeamento variarão de acordo com a dimensão e complexidade da entidade, a experiência anterior dos principais membros da equipa de trabalho na entidade e as alterações das circunstâncias que ocorram durante o trabalho de auditoria.
- A2. O planeamento não é uma fase isolada de uma auditoria, mas sim um processo contínuo e iterativo que começa frequentemente logo após (ou associado com) a conclusão da anterior auditoria e continua até à conclusão do trabalho de auditoria corrente. Contudo, o planeamento inclui a consideração da oportunidade de algumas atividades e procedimentos de auditoria que terão de anteceder outros procedimentos de auditoria. Por exemplo, o planeamento inclui a necessidade de o auditor considerar, antes da identificação e avaliação dos riscos de distorção material, matérias como:
- Os procedimentos analíticos a aplicar como procedimentos de avaliação do risco;
  - A obtenção de um conhecimento geral do quadro legal e regulamentar aplicável à entidade e de como a entidade o cumpre;
  - A determinação da materialidade;
  - O envolvimento de peritos;
  - A execução de outros procedimentos de avaliação do risco.
- A3. O auditor pode decidir discutir partes do planeamento com o órgão de gestão da entidade para facilitar a condução e gestão do trabalho de auditoria (por exemplo, coordenar alguns dos procedimentos de auditoria planeados com o trabalho do pessoal da entidade). Embora estas discussões ocorram frequentemente, a responsabilidade pela estratégia global de auditoria e pelo plano de auditoria continua a ser do auditor. Quando as matérias incluídas na estratégia global de auditoria ou no plano de auditoria são discutidas, deverá ter-se o necessário cuidado para que a eficácia da auditoria não seja comprometida. Por exemplo, discutir com o órgão de gestão os detalhes da natureza e oportunidade de procedimentos de auditoria pode comprometer a eficácia da auditoria ao tornar esses procedimentos demasiado previsíveis.

## Envolvimento dos Principais Membros da Equipe de Trabalho

(Ref: Parágrafo 5)

- A4. O envolvimento do sócio responsável pelo trabalho e de outros membros chave da equipe de trabalho no planejamento da auditoria assenta na sua experiência e percepção, aumentando assim a eficácia e eficiência do processo de planejamento.<sup>8</sup>

## Atividades Preliminares do Trabalho (Ref: Parágrafo 6)

- A5. Executar as atividades preliminares do trabalho especificadas no parágrafo 6 no início do trabalho de auditoria corrente ajuda o auditor a identificar e a avaliar acontecimentos ou circunstâncias que podem afetar adversamente a sua capacidade para planejar e executar o trabalho de auditoria.
- A6. Executar estas atividades preliminares do trabalho habilita o auditor a planejar um trabalho de auditoria relativamente ao qual, por exemplo:
- O auditor mantém a necessária independência e capacidade para executar o trabalho.
  - Não existem questões relativas à integridade do órgão de gestão que possam afetar a disponibilidade do auditor para continuar o trabalho.
  - Não existe qualquer equívoco com o cliente em relação aos termos do trabalho.
- A7. A consideração pelo auditor da continuação do relacionamento com o cliente e dos requisitos éticos relevantes, incluindo a independência, ocorre durante todo o trabalho de auditoria, à medida que as condições e circunstâncias vão evoluindo. A execução dos procedimentos iniciais relativos à continuação do relacionamento com o cliente e à avaliação de requisitos éticos (incluindo independência) no início do trabalho corrente de auditoria, significa que estes procedimentos serão concluídos antes da execução de outras atividades significativas do trabalho de auditoria corrente. Para trabalhos de auditoria recorrentes, tais procedimentos iniciais ocorrem frequentemente logo após (ou associados com) a conclusão da auditoria anterior.

<sup>8</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 10, estabelece os requisitos e proporciona orientação na discussão, pela equipa de trabalho, da suscetibilidade da entidade a distorções materiais das demonstrações financeiras. A ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 16, proporciona orientação na ênfase dada durante esta discussão à suscetibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorção material devido a fraude.

## Atividades de Planeamento

### *A Estratégia Global de Auditoria* (Ref: Parágrafos 7 e 8)

- A8. O processo de estabelecer a estratégia global de auditoria ajuda o auditor a determinar, sem prejuízo da conclusão dos procedimentos de avaliação do risco que aplique, matérias como:
- Os recursos a afetar a áreas específicas da auditoria, nomeadamente a utilização de membros da equipa de auditoria com experiência apropriada para as áreas de maior risco ou o envolvimento de peritos em matérias complexas;
  - A quantidade de recursos a imputar a áreas específicas de auditoria, nomeadamente o número de membros da equipa afetos à observação de contagens físicas de inventários em locais importantes, a extensão da revisão do trabalho de outros auditores no caso de auditorias a grupos ou as horas alocadas no orçamento de auditoria a áreas de maior risco;
  - Em que momento estes recursos devem ser afetados, nomeadamente numa fase intercalar da auditoria ou em determinadas datas de fecho ou corte; e
  - A forma como são geridos, orientados e supervisionados tais recursos, designadamente quando é espetável que ocorram as reuniões iniciais e finais, como se espera que venham a decorrer as revisões do trabalho pelo sócio responsável e pelos diretores (por exemplo, nas instalações do cliente ou fora delas) e se deverão ou não ser efetuadas revisões de controlo de qualidade.
- A9. O Apêndice enumera exemplos de considerações aplicáveis à estratégia global de auditoria.
- A10. Uma vez estabelecida a estratégia global de auditoria, pode ser desenvolvido um plano de auditoria para abordar as várias matérias identificadas nessa estratégia, tendo em conta a necessidade de atingir os objetivos de auditoria através de uma utilização eficiente dos recursos do auditor. O estabelecimento da estratégia global de auditoria e do plano detalhado de auditoria não são necessariamente processos isolados ou sequenciais, mas estão intimamente relacionados entre si, uma vez que as alterações num deles podem resultar em alterações consequentes no outro.

### Considerações Específicas para Pequenas Entidades

- A11. Em auditorias de pequenas entidades, a auditoria pode ser conduzida por uma pequena equipa. Muitas auditorias de pequenas entidades envolvem o sócio responsável pelo trabalho (que pode ser um profissional individual) e uma equipa de trabalho com apenas um membro (ou nenhuma equipa de trabalho). Com uma equipa pequena, a coordenação e a comunicação

entre os membros da equipa é mais fácil. Estabelecer a estratégia global de uma auditoria de uma pequena entidade não terá de ser um exercício complexo e consumidor de tempo e será função da dimensão da entidade, da complexidade da auditoria e da dimensão da equipa de trabalho. Por exemplo, um breve memorando preparado aquando da conclusão da auditoria anterior, baseado numa revisão dos papéis de trabalho e pondo em evidência aspetos identificados na auditoria acabada de concluir, atualizados no período corrente com base em discussões com o sócio-gerente, poderá servir como documento de estratégia para o trabalho de auditoria corrente se cobrir as matérias referidas no parágrafo 8.

*O Plano de Auditoria (Ref: Parágrafo 9)*

- A12. O plano de auditoria é mais detalhado do que a estratégia global de auditoria, na medida em que inclui a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a executar pelos membros da equipa de trabalho. O planeamento destes procedimentos de auditoria realiza-se no decurso da auditoria, à medida que se vai desenvolvendo o plano de auditoria relativo ao trabalho. Por exemplo, o planeamento dos procedimentos de auditoria para avaliação do risco ocorre cedo no processo de auditoria. Porém, o planeamento da natureza, oportunidade e extensão de procedimentos adicionais de auditoria específicos dependerá do resultado desses procedimentos de avaliação do risco. Além disso, o auditor pode iniciar a execução de outros procedimentos de auditoria para algumas classes de transações, saldos de contas e divulgações antes de planejar todos os restantes procedimentos adicionais de auditoria.
- A13. A determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de avaliação do risco planeado, e dos procedimentos adicionais de auditoria, relativos às divulgações, são importantes à luz tanto da diversidade da informação como do detalhe que essas divulgações compreendem. Além disso, as divulgações podem conter informações que são obtidas de outras fontes que não as dos registos contabilísticos, as quais podem afetar os riscos avaliados e a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria para lhes dar resposta.
- A14. A consideração das divulgações em momento cedo da auditoria ajuda o auditor a dar-lhe atenção apropriada para abordar esta matéria da mesma forma que as classes de transações, acontecimentos e saldos de contas e a planejar tempo adequado para isso. Adicionalmente, ajuda-o a determinar os efeitos na auditoria relativamente ao seguinte:
- Divulgações significativas ou revistas que foram exigidas em resultado de alterações no ambiente da entidade, condições financeiras ou atividades (por exemplo, uma alteração na identificação dos segmentos e no relato da informação por segmentos por causa de uma concentração de atividades empresariais significativa);

- Divulgações significativas ou revistas resultantes de alterações no referencial de relato financeiro aplicável;
- Necessidade do envolvimento de um perito do auditor para o ajudar nos procedimentos de auditoria relativos a divulgações específicas (por exemplo, divulgações relativas a pensões ou outras obrigações de benefícios de reforma); e
- Matérias relacionadas com divulgações que o auditor queira discutir com os encarregados da governação.<sup>9</sup>

*Alterações às Decisões de Planeamento no Decurso da Auditoria*  
(Ref: Parágrafo 10)

A15. Como consequência de acontecimentos inesperados, alterações nas condições ou prova de auditoria obtida a partir dos resultados dos procedimentos de auditoria, o auditor pode ter necessidade de modificar a sua estratégia global de auditoria e o plano de auditoria e, conseqüentemente, a natureza, oportunidade e extensão de procedimentos adicionais de auditoria, com base na consideração revista dos riscos avaliados. Isto pode ocorrer quando chega ao conhecimento do auditor informação que difere significativamente da informação que tinha disponível quando planeou os procedimentos de auditoria. Por exemplo, a prova de auditoria obtida através da execução de procedimentos substantivos pode contradizer a prova de auditoria obtida através de testes de controlo.

*Direção, Supervisão e Revisão* (Ref: Parágrafo 11)

A16. A natureza, oportunidade e extensão da direção e supervisão dos membros da equipa de trabalho e da revisão do seu trabalho variam em função de muitos fatores, incluindo:

- A dimensão e complexidade da entidade;
- A área da auditoria;
- Os riscos avaliados de distorção material (por exemplo, um aumento no risco avaliado de distorção material para uma determinada área de auditoria exige geralmente um aumento correspondente na extensão e na oportunidade da direção e supervisão dos membros da equipa de trabalho e uma revisão mais pormenorizada do seu trabalho).
- As capacidades e a competência dos membros da equipa que executam o trabalho de auditoria.

---

<sup>9</sup> ISA 260 (Revista), *Comunicar com os Encarregados da Governação*, parágrafo A13

A ISA 220 contém orientação adicional sobre a direção, supervisão e revisão dos trabalhos de auditoria.<sup>10</sup>

### Considerações Específicas para Pequenas Entidades

- A17. Quando uma auditoria é realizada inteiramente pelo sócio responsável pelo trabalho, não se levantam questões de direção e supervisão dos membros da equipa de trabalho e da revisão do seu trabalho. Nestes casos, o sócio responsável pelo trabalho, tendo conduzido pessoalmente todos os aspetos do trabalho, estará ciente de todas as questões materiais em causa. A formação de uma visão objetiva quanto à adequação dos julgamentos feitos no decurso da auditoria pode apresentar problemas práticos quando o mesmo indivíduo também executa toda a auditoria. Quando estiverem envolvidos aspetos complexos ou não usuais e a auditoria for realizada por um único profissional, pode ser desejável consultar outros auditores suficientemente experientes ou a organização profissional do auditor.

### Documentação (Ref: Parágrafo 12)

- A18. A documentação da estratégia global de auditoria é um registo das principais decisões consideradas necessárias para planear devidamente a auditoria e para comunicar as matérias significativas à equipa de trabalho. Por exemplo, o auditor pode resumir a estratégia global de auditoria na forma de um memorando que contenha as principais decisões respeitantes ao âmbito, oportunidade e condução globais da auditoria.
- A19. A documentação do plano de auditoria é um registo da natureza, oportunidade e extensão planeados dos procedimentos de avaliação do risco e procedimentos adicionais de auditoria ao nível de asserção em resposta aos riscos avaliados. Também serve como um registo do planeamento adequado dos procedimentos de auditoria, que poderá ser revisto e aprovado antes da sua execução. O auditor pode usar programas de auditoria normalizados ou listas de verificação da conclusão de uma auditoria, adaptados conforme necessário para refletir as circunstâncias particulares do trabalho.
- A20. Um registo das alterações significativas à estratégia global de auditoria e ao plano de auditoria e das conseqüentes alterações à natureza, oportunidade e extensão planeados dos procedimentos de auditoria permite explicar porque foram feitas as alterações significativas e qual a estratégia global e o plano finais adotados para a auditoria. O registo reflete também a adequação da resposta às alterações significativas que ocorrem durante a auditoria.

<sup>10</sup> ISA 220, parágrafos 15 a 17

### *Considerações Específicas para Pequenas Entidades*

A21. Conforme referido no parágrafo A11, um memorando breve e adequado pode servir como documento de estratégia para a auditoria de uma pequena entidade. Quanto ao plano de auditoria, poderão ser usados programas de auditoria normalizados ou listas de verificação (ver o parágrafo A19) elaborados no pressuposto de que as atividades de controlo relevantes serão poucas, como será provavelmente o caso numa pequena entidade, desde que sejam adaptados às circunstâncias do trabalho, incluindo as avaliações do risco pelo auditor.

### **Considerações Adicionais nos Trabalhos de Auditoria Iniciais**

(Ref: Parágrafo 13)

A22. A finalidade e o objetivo de planear a auditoria são os mesmos quer a auditoria seja inicial quer seja recorrente. Porém, para uma auditoria inicial, o auditor pode necessitar de expandir as atividades de planeamento porque não tem experiência anterior com a entidade, que será tida em conta quando planeia trabalhos recorrentes. Para uma auditoria inicial, o auditor pode considerar matérias adicionais na definição da estratégia global e do plano de auditoria, designadamente:

- Acordo a celebrar com o seu predecessor, por exemplo no sentido da revisão dos seus papéis de trabalho, salvo se proibidos por lei ou regulamento.
- Quaisquer questões importantes (incluindo a aplicação de princípios contabilísticos ou de normas de auditoria e de relato) discutidas com o órgão de gestão relacionadas com a designação inicial como auditor, a comunicação destas matérias aos encarregados da governação e a forma como estas matérias afetam a estratégia global e o plano de auditoria.
- Os procedimentos de auditoria necessários para obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante aos saldos de abertura.<sup>11</sup>
- Outros procedimentos exigidos pelo sistema de controlo de qualidade da firma para trabalhos de auditoria iniciais (por exemplo, o sistema de controlo de qualidade da firma pode exigir o envolvimento de um outro sócio ou de um indivíduo mais experiente para rever a estratégia global de auditoria antes de iniciar procedimentos de auditoria significativos ou para rever relatórios antes da sua emissão).

---

<sup>11</sup> ISA 510, *Trabalhos de Auditoria Iniciais – Saldos de Abertura*



## Apêndice

(Ref: Parágrafos 7, 8 e A8 a A11)

### Considerações no Estabelecimento da Estratégia Global de Auditoria

Este apêndice apresenta exemplos de matérias que o auditor pode considerar ao estabelecer a estratégia global de auditoria. Muitas destas matérias também irão influenciar o plano detalhado de auditoria. Os exemplos dados abrangem um conjunto alargado de matérias aplicáveis a muitos trabalhos. Embora algumas das matérias adiante referidas possam ser exigidas por outras ISA, nem todas as matérias são relevantes para todos os trabalhos de auditoria e a lista não é necessariamente exaustiva.

#### Características do Trabalho

- Referencial de relato financeiro utilizado na preparação da informação financeira a auditar, incluindo qualquer necessidade de reconciliação para outro referencial de relato financeiro.
- Requisitos de relato específicos do setor de atividade, tais como relatórios exigidos por reguladores do setor.
- Cobertura esperada da auditoria, incluindo o número e localização dos componentes abrangidos.
- Natureza das relações de controlo entre a empresa mãe e os seus componentes que determinam como o grupo deve ser consolidado.
- Componentes auditados por outros auditores.
- Natureza dos segmentos de negócio a auditar, incluindo a necessidade de conhecimentos especializados.
- Moeda de relato a usar, incluindo qualquer necessidade de transposição para a moeda das demonstrações financeiras auditadas.
- Necessidade de uma auditoria estatutária de demonstrações financeiras individuais, para além da auditoria para efeitos de consolidação.
- Se a entidade tem uma função de auditoria interna e, em caso afirmativo, em que áreas e até que extensão, o trabalho da auditoria interna pode ser usado, ou os auditores internos podem ser usados para prestar assistência direta, para as finalidades da auditoria.
- Utilização pela entidade de organizações de serviço e forma como o auditor pode obter prova relativa à conceção ou operação dos controlos por elas executados.

- Utilização esperada de prova de auditoria obtida em auditorias anteriores, por exemplo relativa a procedimentos de avaliação do risco e a testes aos controlos.
- Efeito das tecnologias de informação nos procedimentos de auditoria, incluindo a disponibilidade de dados e o uso esperado de técnicas de auditoria assistidas por computador.
- Coordenação da cobertura esperada e da oportunidade do trabalho de auditoria com quaisquer revisões de informação financeira intercalar e efeito na auditoria da informação obtida em tais revisões.
- Disponibilidade dos dados e do pessoal do cliente.

### **Objetivos de Relato, Oportunidade da Auditoria e Natureza das Comunicações**

- Calendário de relato da entidade, por exemplo nas fases intercalar e final.
- Organização de reuniões com o órgão de gestão e com os encarregados da governação para discutir a natureza, oportunidade e extensão do trabalho de auditoria.
- Discussão com o órgão de gestão e os encarregados da governação com respeito ao tipo esperado e datas dos relatórios a emitir e outras comunicações, não só escritas como orais, incluindo o relatório do auditor, cartas ao órgão de gestão e comunicações aos encarregados da governação.
- Discussão com o órgão de gestão com respeito às comunicações esperadas sobre a situação do trabalho de auditoria no decorrer do mesmo.
- Comunicação com os auditores de componentes com respeito aos tipos de relatórios previstos e às datas esperadas para a sua emissão e outras comunicações associadas à auditoria de componentes.
- Natureza e data de comunicações previstas entre os membros da equipa de trabalho, incluindo a natureza e data das reuniões da equipa e a data da revisão do trabalho executado.
- Se existem quaisquer outras comunicações previstas com terceiros, incluindo quaisquer responsabilidades de relato estatutários ou contratuais resultantes da auditoria.

## **Fatores Significativos, Atividades Preliminares do Trabalho e Conhecimento Obtido em Outros Trabalhos**

- Determinação da materialidade de acordo com a ISA 320<sup>1</sup> e, quando aplicável:
  - Determinação da materialidade dos componentes e comunicação dessa informação aos respectivos auditores de acordo com a ISA 600.<sup>2</sup>
  - Identificação preliminar dos componentes significativos e das classes de transações, saldos de contas e divulgações materiais.
- Identificação preliminar das áreas onde possa haver um maior risco de distorção material.
- Impacto do risco avaliado de distorção material ao nível global das demonstrações financeiras sobre a direção, supervisão e revisão.
- Forma pela qual o auditor enfatiza aos membros da equipa de trabalho a necessidade de manter uma mente interrogativa e uma atitude de ceticismo profissional na recolha e avaliação da prova de auditoria.
- Resultados de auditorias anteriores que envolveram a avaliação da eficácia operacional do controlo interno, incluindo a natureza das deficiências identificadas e as ações empreendidas para as corrigir.
- Discussão de matérias que possam afetar a auditoria com o pessoal da firma que presta outros serviços à entidade.
- Evidência do empenho do órgão de gestão na conceção, implementação e manutenção de um controlo interno sólido, incluindo evidência de documentação apropriada de tal controlo interno.
- Alterações no referencial de relato financeiro aplicável, tais como alterações em normas de contabilidade que impliquem divulgações novas ou revistas significativas.
- Volume de transações, que pode determinar se é mais eficiente para o auditor confiar no controlo interno.
- Importância dada em toda a entidade ao controlo interno para o funcionamento com sucesso do negócio.
- Os processos que o órgão de gestão usa para identificar e preparar as divulgações exigidas pelo referencial de relato financeiro aplicável, incluindo as divulgações que contenham informação obtida fora dos registos contabilísticos.

<sup>1</sup> ISA 320, *A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria*

<sup>2</sup> ISA 600, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho de Auditores do Componente)*, parágrafos 21 a 23 e 40(c)

- Desenvolvimentos significativos do negócio que afetem a entidade, incluindo alterações nas tecnologias de informação e processos de negócio, alterações nos gestores principais, e aquisições, fusões e desinvestimentos.
- Desenvolvimentos significativos do setor de atividade, tais como alterações em regulamentos setoriais e novas exigências de relato.
- Outros desenvolvimentos relevantes e significativos, tais como alterações no ambiente legal que afeta a entidade.

### **Natureza, Oportunidade e Extensão dos Recursos**

- Seleção da equipa de trabalho (incluindo, quando necessário, o revisor do controlo de qualidade do trabalho) e atribuição do trabalho de auditoria aos membros da equipa, incluindo a alocação de membros da equipa com experiência apropriada a áreas onde possa haver maior risco de distorção material.
- Orçamento do trabalho, incluindo a consideração da quantidade de tempo apropriada a alocar às áreas onde possa haver maior risco de distorção material.

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 315 (REVISTA)**  
**IDENTIFICAR E AVALIAR OS RISCOS DE DISTORÇÃO**  
**MATERIAL ATRAVÉS DO CONHECIMENTO DA ENTIDADE**  
**E DO SEU AMBIENTE**

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2013)

**ÍNDICE**

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA.....	1
Data de Eficácia .....	2
<b>Objetivo</b> .....	3
<b>Definições</b> .....	4
<b>Requisitos</b>	
Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas.....	5–10
Conhecimento Exigido da Entidade e do seu Ambiente, Incluindo o seu Controlo Interno .....	11–24
Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material.....	25–31
Documentação.....	32
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas.....	A1–A24
Conhecimento Exigido da Entidade e do seu Ambiente, Incluindo o seu Controlo Interno .....	A25–A121
Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material.....	A122–A152
Documentação.....	A153–A156
Apêndice 1: Componentes do Controlo Interno	
Apêndice 2: Condições e Acontecimentos que Podem Indiciar Riscos de Distorção Material	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*, 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 aborda a responsabilidade do auditor quanto à identificação e avaliação dos riscos de distorção material nas demonstrações financeiras através do conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno.

### Data de Eficácia

2. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2013.

## Objetivo

3. O objetivo do auditor é identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude ou a erro, ao nível das demonstrações financeiras e ao nível de asserção, através do conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, proporcionando assim uma base para conceber e implementar respostas aos riscos de distorção material avaliados.

## Definições

4. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
  - (a) Asserções – Declarações prestadas pelo órgão de gestão, de forma explícita ou outra, que são incorporadas nas demonstrações financeiras e usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções materiais que podem ocorrer
  - (b) Controlo interno – Processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, órgão de gestão e outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis. O termo “controles” refere-se a qualquer aspeto de um ou mais dos componentes do controlo interno.
  - (c) Procedimentos de avaliação do risco – Procedimentos de auditoria executados para compreender a entidade e o seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, e para identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude ou erro, quer a nível das demonstrações financeiras quer a nível de asserção.
  - (d) Risco de negócio - Risco resultante de condições, acontecimentos, circunstâncias, ações ou inações significativas que possam afetar adversamente a capacidade de uma entidade para atingir os seus objetivos e executar as suas estratégias, ou para fixar objetivos e estratégias não apropriados.

- (e) Risco significativo – Um risco de distorção material identificado e avaliado que, no julgamento do auditor, exige uma consideração especial no âmbito da auditoria.

## Requisitos

### Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas

5. O auditor deve executar procedimentos de avaliação do risco que proporcionem uma base para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e ao nível de asserção. Porém, os procedimentos de avaliação do risco não proporcionam, por si só, prova de auditoria suficiente e apropriada para basear a opinião de auditoria. (Ref: Parágrafos A1 a A5)
6. Os procedimentos de avaliação do risco devem incluir:
  - (a) Indagações ao órgão de gestão, a indivíduos apropriados da função de auditoria interna (se esta função existir), e a outras pessoas da entidade que, no julgamento do auditor, possam ter informação que ajude a identificar os riscos de distorção material devido a fraude ou erro. (Ref: Parágrafos A6 a A13)
  - (b) Procedimentos analíticos; e (Ref: Parágrafos A14 a A17)
  - (c) Observação e inspeção. (Ref: Parágrafo A18)
7. O auditor deve considerar se a informação obtida no processo de aceitação ou de continuação do relacionamento com o cliente é relevante para identificar os riscos de distorção material.
8. Se o sócio responsável pelo trabalho tiver executado outros trabalhos para a entidade, deve considerar se a informação obtida é relevante para identificar riscos de distorção material.
9. Quando o auditor pretender usar informação obtida da sua experiência anterior com a entidade e dos procedimentos de auditoria executados em auditorias anteriores, deve determinar se ocorreram alterações desde a auditoria anterior que possam afetar a sua relevância para a auditoria corrente. (Ref: Parágrafos A19 e A20)
10. O sócio responsável pelo trabalho e outros membros chave da equipa de trabalho devem discutir a suscetibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorção material e a aplicação do referencial de relato financeiro aplicável aos factos e circunstâncias da entidade. O sócio responsável pelo trabalho deve determinar quais as matérias que devem ser comunicadas aos membros da equipa de trabalho não envolvidos na discussão. (Ref: Parágrafos A21 a A24)



## **Conhecimento Exigido da Entidade e do Seu Ambiente, Incluindo o seu Controlo Interno**

### *A Entidade e o Seu Ambiente*

11. O auditor deve inteirar-se dos seguintes elementos:
  - (a) Fatores setoriais, de regulação e outros fatores externos relevantes, incluindo o referencial de relato financeiro aplicável. (Ref: Parágrafos A25 a A30)
  - (b) Natureza da entidade, incluindo:
    - (i) operações;
    - (ii) propriedade e estruturas de governação;
    - (iii) tipos de investimentos que a entidade tem efetuado e planeia efetuar, incluindo investimentos em entidades com finalidade especial; e
    - (iv) modo como a entidade está estruturada e é financiada,  
de modo a perceber que classes de transações, saldos de contas e divulgações irão em princípio constar nas demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafos A31 a A35)
  - (c) Seleção e aplicação de políticas contabilísticas pela entidade, incluindo as razões para alterações às mesmas. O auditor deve avaliar se as políticas contabilísticas da entidade são apropriadas para o seu negócio e consistentes com o referencial de relato financeiro aplicável e com as políticas contabilísticas usadas no setor relevante. (Ref: Parágrafo A36)
  - (d) Objetivos e estratégias da entidade e os respetivos riscos de negócio que possam resultar em riscos de distorção material. (Ref: Parágrafos A37 a A43)
  - (e) Mensuração e revisão do desempenho financeiro da entidade. (Ref: Parágrafos A44 a A49)

### *O Controlo Interno da Entidade*

12. O auditor deve inteirar-se do controlo interno relevante para a auditoria. Se bem que a maior parte dos controlos relevantes para a auditoria se relacionem provavelmente com o relato financeiro, nem todos os controlos que se relacionam com o relato financeiro são relevantes para a auditoria. Se um controlo é ou não relevante para a auditoria, individualmente ou em combinação com outros, é uma matéria de julgamento profissional do auditor. (Ref: Parágrafos A50 a A73)

### Natureza e Extensão do Conhecimento dos Controlos Relevantes

13. No processo de compreensão dos controlos que são relevantes para a auditoria, o auditor deve apreciar a conceção desses controlos e determinar se foram ou não implementados, executando procedimentos para além de indagações ao pessoal da entidade. (Ref: Parágrafos A74 a A76)

### Componentes do Controlo Interno

#### Ambiente de Controlo

14. O auditor deve inteirar-se do ambiente de controlo. Como parte desse processo, deve avaliar se:
  - (a) O órgão de gestão, com a supervisão dos encarregados da governação, criou e mantém uma cultura de honestidade e de comportamento ético; e
  - (b) Os pontos fortes nos elementos do ambiente de controlo proporcionam coletivamente alicerces apropriados para os outros componentes do controlo interno e se esses outros componentes não são negativamente afetados por deficiências no ambiente de controlo. (Ref: Parágrafos A77 a A87)

#### O processo da entidade para avaliação do risco

15. O auditor deve inteirar-se se a entidade dispõe ou não de um processo para:
  - (a) Identificar os riscos de negócio relevantes para os objetivos de relato financeiro;
  - (b) Estimar a importância dos riscos;
  - (c) Avaliar a probabilidade da sua ocorrência; e
  - (d) Decidir quanto a medidas para o tratamento desses riscos. (Ref: Parágrafo A88)
16. Se a entidade estabeleceu tal processo (referido daqui em diante como o “processo da entidade para avaliação do risco”), o auditor deve inteirar-se do mesmo e dos respetivos resultados. Se identificar riscos de distorção material que o órgão de gestão não identificou, o auditor deve avaliar se existia um risco subjacente de natureza tal que seria de esperar que fosse identificado pelo processo da entidade para avaliação do risco. Se existir tal risco, o auditor deve identificar o motivo pelo qual o processo não o identificou e avaliar se o processo é ou não apropriado às suas circunstâncias ou determinar se existe uma deficiência significativa no controlo interno relativamente ao processo da entidade para avaliação do risco.

17. Se a entidade não estabeleceu tal processo ou aplica um processo ad hoc, o auditor deve discutir com o órgão de gestão se foram identificados riscos relevantes para os objetivos de relato financeiro e a forma como foram tratados. O auditor deve avaliar se a ausência de um processo para avaliação do risco documentado é apropriado nas circunstâncias ou representa uma deficiência significativa no controlo interno da entidade. (Ref: Parágrafo A89)

Sistema de informação relevante para o relato financeiro, incluindo os respetivos processos de negócio, e comunicação

18. O auditor deve conhecer o sistema de informação relevante para o relato financeiro, incluindo os respetivos processos de negócio, nomeadamente quanto às seguintes áreas: (Ref: Parágrafos A90 a A92, A95 e 96)
- (a) Classes de transações nas operações da entidade que sejam significativas para as demonstrações financeiras;
  - (b) Procedimentos, tanto nos sistemas de tecnologias de informação (TI) como manuais, através dos quais essas transações são iniciadas, registadas, processadas, corrigidas conforme necessário, transferidas para o razão geral e relatadas nas demonstrações financeiras;
  - (c) Registos contabilísticos, informação de suporte e contas específicas das demonstrações financeiras que são usados para iniciar, registar, processar e relatar transações; inclui a correção de informação incorreta e a forma como a informação é transferida para o razão geral. Os registos podem ser manuais ou eletrónicos;
  - (d) Forma como o sistema de informação capta acontecimentos e condições, para além das transações, importantes para as demonstrações financeiras;
  - (e) Processo de relato financeiro usado para preparar as demonstrações financeiras da entidade, incluindo estimativas contabilísticas e divulgações significativas; e
  - (f) Controlos em torno dos registo de movimentos, incluindo registo de movimentos não normalizados usados para contabilizar ajustamentos ou transações não usuais. (Ref: Parágrafos A93 e A94)

Este conhecimento do sistema de informação relevante para o relato financeiro deve incluir os aspetos relevantes relativos à informação divulgada nas demonstrações financeiras obtida quer através dos registos contabilísticos quer de outras fontes.

19. O auditor deve tomar conhecimento da forma como a entidade comunica as funções, responsabilidades e matérias relevantes relacionados com o relato financeiro, incluindo: (Ref: Parágrafo A97 e A98)

- (a) Comunicações entre o órgão de gestão e os encarregados da governação;  
e
- (b) Comunicações externas, nomeadamente com as autoridades reguladoras.

#### Atividades de controlo relevantes para a auditoria

- 20. O auditor deve inteirar-se das atividades de controlo relevantes para a auditoria, ou seja, das atividades de controlo que o auditor julga necessário conhecer para avaliar os riscos de distorção material ao nível de asserção e para conceber procedimentos de auditoria adicionais em resposta aos riscos avaliados. Uma auditoria não exige a compreensão de todas as atividades de controlo significativas relacionadas com cada classe de transações, saldos de contas e divulgações das demonstrações financeiras ou com cada asserção relevante. (Ref: Parágrafos A99 a A106)
- 21. Para a compreensão das atividades de controlo, o auditor deve inteirar-se da forma como a entidade deu resposta aos riscos associados às tecnologias da informação (TI). (Ref: Parágrafos A107 a A109)

#### Monitorização de controlos

- 22. O auditor deve inteirar-se das principais atividades que a entidade desenvolve para monitorizar o controlo interno do relato financeiro, incluindo as relacionadas com as atividades de controlo relevantes para a auditoria, e de como a entidade empreende a aplicação de medidas corretivas das deficiências nos seus controlos. (Ref: Parágrafos A110 a A112)
- 23. Se a entidade tiver uma função de auditoria interna,<sup>1</sup> o auditor deve inteirar-se da natureza das responsabilidades da função de auditoria interna, da sua estrutura organizacional e das atividades realizadas ou a realizar por ela. (Ref: Parágrafos A113 a A120)
- 24. O auditor deve inteirar-se das fontes de informação usadas nas atividades de monitorização da entidade e das razões com base nas quais o órgão de gestão considera que a informação é suficientemente fiável para o efeito. (Ref: Parágrafo A121)

#### Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material

- 25. O auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção material:
  - (a) ao nível das demonstrações financeiras; e (Ref: Parágrafos A122 a A125)

---

<sup>1</sup> ISA 610 (Revista), *Usar o Trabalho de Auditores Internos*, o parágrafo 14(a), define o termo “função de auditoria interna” para efeitos das ISA.

- (b) ao nível de asserção para as classes de transações, saldos de contas e divulgações. (Ref: Parágrafos A126 a A131)

de modo a obter uma base para a conceção e execução de procedimentos de auditoria adicionais.

26. Para este efeito, o auditor deve:

- (a) Identificar riscos em todo o processo de compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo os controlos internos relevantes relacionados com os riscos, e considerando as classes de transações, saldos de contas e divulgações (quantitativas ou qualitativas) nas demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafos A132 a A136)
- (b) Avaliar os riscos identificados e verificar se se relacionam de forma mais profunda com as demonstrações financeiras como um todo, afetando potencialmente muitas asserções;
- (c) Relacionar os riscos identificados com o que possa estar errado ao nível de cada asserção, tomando em consideração os controlos relevantes que o auditor pretende testar; e (Ref: Parágrafos A137 a A139)
- (d) Considerar a probabilidade de distorção, incluindo a possibilidade de distorções múltiplas, e se a potencial distorção pode resultar numa distorção material. (Ref: Parágrafo A140)

#### *Riscos Que Exigem Consideração Especial de Auditoria*

- 27. Como parte da avaliação do risco descrita no parágrafo 25, o auditor deve determinar se algum dos riscos identificados é, no seu julgamento, um risco significativo. Ao exercer este julgamento, o auditor deve excluir os efeitos de controlos identificados relacionados com o risco.
- 28. Ao exercer o julgamento de quais os riscos que são significativos, o auditor deve considerar pelo menos os seguintes elementos:
  - (a) Se o risco é um risco de fraude;
  - (b) Se o risco está relacionado com desenvolvimentos económicos, contabilísticos ou outros recentes e significativos e, por isso, exige atenção especial;
  - (c) A complexidade das transações;
  - (d) Se o risco envolve transações significativas com partes relacionadas;
  - (e) O grau de subjetividade na mensuração da informação financeira relacionada com o risco, especialmente quanto às mensurações com um amplo intervalo de incerteza de mensuração; e

- (f) Se o risco envolve transações significativas fora do âmbito normal de atividade da entidade ou que de outra forma aparentam não ser usuais. (Ref: Parágrafos A141 a A145)
29. Se o auditor determinou que existe um risco significativo, deve inteirar-se dos controlos da entidade, incluindo as atividades de controlo, relevantes para esse risco. (Ref: Parágrafos A146 a A148)

*Riscos Relativamente aos quais os Procedimentos Substantivos por si só Não Proporcionam Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada*

30. No que respeita a alguns riscos, o auditor pode julgar que não é possível nem praticável obter prova de auditoria suficiente e apropriada apenas a partir de procedimentos substantivos. Tais riscos podem relacionar-se com o registo não rigoroso ou incompleto de classes de transações ou saldos de contas rotineiros e significativos, cujas características muitas vezes permitem um processamento altamente automatizado com pouca ou nenhuma intervenção manual. Nestes casos, os controlos da entidade sobre tais riscos são relevantes para a auditoria e o auditor deve inteirar-se desses controlos. (Ref: Parágrafos A149 a A151)

*Revisão da Avaliação do Risco*

31. A avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material ao nível de asserção pode mudar no decurso da auditoria, à medida que é obtida prova de auditoria adicional. Nas circunstâncias em que o auditor obtenha prova de auditoria a partir da execução de procedimentos de auditoria adicionais, ou em que é obtida nova informação, e qualquer delas é inconsistente com a prova de auditoria em que baseou originalmente a sua avaliação, deve rever essa avaliação e modificar os procedimentos de auditoria adicionais planeados em conformidade. (Ref: Parágrafo A152)

**Documentação**

32. O auditor deve incluir na documentação de auditoria:<sup>2</sup>
- (a) A discussão entre a equipa de trabalho, sempre que exigido pelo parágrafo 10, e as decisões relevantes tomadas;
  - (b) Os principais elementos do conhecimento obtido com respeito a cada um dos aspetos da entidade e do seu ambiente especificados no parágrafo 11 e a cada um dos componentes do controlo interno especificados nos parágrafos 14 a 24, as fontes de informação a partir das quais foi obtido esse conhecimento e os procedimentos de avaliação do risco executados;

---

<sup>2</sup> ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafos 8 a 11, e A6

- (c) Os riscos de distorção material identificados e avaliados ao nível das demonstrações financeiras e ao nível de asserção, como exigido pelo parágrafo 25; e
- (d) Os riscos identificados e os respetivos controlos de que o auditor se inteirou, em consequência dos requisitos dos parágrafos 27 a 30. (Ref: Parágrafo A153 a A156)

\*\*\*

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas

(Ref: Parágrafo 5)

- A1. Intear-se da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno da entidade (processo referido daqui em diante como o “conhecimento da entidade”), é um processo contínuo e dinâmico de recolha, atualização e análise de informação durante toda a auditoria. O conhecimento obtido estabelece um quadro de referência no qual o auditor planeia a auditoria e exerce julgamento profissional no seu decurso quando, por exemplo:
- Avalia os riscos de distorção material das demonstrações financeiras;
  - Determina a materialidade de acordo com a ISA 320;<sup>3</sup>
  - Considera a apropriação da seleção e aplicação de políticas contabilísticas e a adequação das divulgações das demonstrações financeiras;
  - Identifica áreas relativas a quantias ou divulgações nas demonstrações financeiras em que pode ser necessária consideração especial de auditoria, por exemplo, transações com partes relacionadas, ou avaliação do uso pelo órgão de gestão do pressuposto da continuidade, ou quando considera o racional de negócio das transações;
  - Desenvolve expectativas para usar no âmbito da execução de procedimentos analíticos;
  - Responde aos riscos de distorção material avaliados, nomeadamente concebendo e executando procedimentos de auditoria adicionais com vista à obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada; e
  - Avalia a suficiência e apropriação da prova de auditoria obtida, tal como a apropriação dos pressupostos e das declarações verbais e escritas do órgão de gestão.

<sup>3</sup> ISA 320, *A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria*

- A2. A informação obtida através da execução de procedimentos de avaliação do risco e atividades relacionadas pode ser usada pelo auditor como prova de auditoria para suportar as avaliações dos riscos de distorção material. Além disso, o auditor pode obter prova de auditoria acerca de classes de transações, de saldos de contas ou de divulgações e respectivas asserções e acerca da eficácia operacional dos controles, ainda que tais procedimentos não tivessem sido especificamente planejados como procedimentos substantivos ou como testes aos controles. O auditor pode também escolher executar procedimentos substantivos ou testes aos controles simultaneamente com os procedimentos de avaliação do risco, por razões de eficiência.
- A3. O auditor usa o julgamento profissional para determinar a extensão do conhecimento exigido. A primeira coisa a considerar pelo auditor é se o conhecimento que foi obtido é suficiente para cumprir o objetivo expresso nesta ISA. O conhecimento global que é exigido do auditor é menor do que o conhecimento de que dispõe o órgão de gestão para gerir a entidade.
- A4. Os riscos a avaliar incluem os riscos devidos a erro e a fraude, ambos cobertos por esta ISA. Porém, a importância da questão da fraude é tal que a ISA 240 inclui requisitos e orientações adicionais relativos a procedimentos de avaliação do risco e atividades relacionadas para obter informação que é usada para identificar os riscos de distorção material devido a fraude.<sup>4</sup>
- A5. Embora se exija ao auditor que execute todos os procedimentos de avaliação do risco descritos no parágrafo 6 no decurso da obtenção do conhecimento exigido da entidade (ver os parágrafos 11 a 24), não se exige que o auditor execute todos esses procedimentos relativamente a cada aspeto desse conhecimento. Podem ser executados outros procedimentos quando a informação resultante dos mesmos puder ser útil na identificação de riscos de distorção material. Exemplos de tais procedimentos incluem:
- Rever a informação obtida de fontes externas, tais como jornais especializados, relatórios de analistas, de bancos ou de agências de notação, ou publicações financeiras ou de reguladores.
  - Fazer indagações junto do consultor jurídico externo da entidade ou de peritos avaliadores que a entidade tenha usado.

---

<sup>4</sup> ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafos 13 a 25



*Indagações ao Órgão de Gestão, à Função de Auditoria Interna e a Outras Pessoas da Entidade (Ref: Para. 6(a))*

- A6. Muita da informação obtida pelas indagações do auditor é obtida junto do órgão de gestão e dos responsáveis pelo relato financeiro. O auditor pode também obter informação através de indagações à auditoria interna, se a entidade tiver essa função, e a outras pessoas da entidade.
- A7. O auditor pode também obter informação, ou uma diferente perspetiva na identificação dos riscos de distorção material, por meio de indagações a outras pessoas da entidade e a empregados com diferentes níveis hierárquicos. Por exemplo:
- Indagações dirigidas aos encarregados da governação podem ajudar o auditor a compreender o ambiente em que são preparadas as demonstrações financeiras. A ISA 260 (Revista)<sup>5</sup> identifica a importância de uma comunicação eficaz nos dois sentidos para auxiliar o auditor a obter informação dos encarregados da governação a este respeito.
  - Indagações a empregados envolvidos na iniciação, processamento ou registo de transações complexas ou não usuais podem ajudar o auditor a avaliar a apropriação da seleção e aplicação de determinadas políticas contabilísticas.
  - Indagações dirigidas ao departamento jurídico interno podem proporcionar informação acerca de matérias como litígios, cumprimento de leis e regulamentos, conhecimento de fraude ou de suspeita de fraude que afete a entidade, garantias, obrigações pós-venda, acordos com parceiros de negócios (tais como empreendimentos conjuntos) e o significado de termos contratuais.
  - Indagações dirigidas ao pessoal de marketing ou de vendas podem proporcionar informação acerca de alterações nas estratégias de marketing da entidade, evolução das vendas ou acordos contratuais com os seus clientes.
  - Indagações dirigidas à função de gestão de risco (ou aos que executam tal papel) podem proporcionar informação sobre os riscos operacionais e regulamentares que podem afetar o relato financeiro.
  - Indagações dirigidas ao pessoal dos sistemas de informação podem proporcionar informação sobre alterações no sistema, falhas no sistema ou nos controlos ou sobre outros riscos associados aos sistemas de informação.

<sup>5</sup> ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*, parágrafo 4(b)

- A8. Dado que a obtenção do conhecimento da entidade e do seu ambiente é um processo contínuo e dinâmico, as indagações do auditor podem ocorrer ao longo do trabalho de auditoria.

#### Indagações à Função de Auditoria Interna

- A9. Se uma entidade tiver uma função de auditoria interna, as indagações aos indivíduos apropriados dentro dessa função podem proporcionar informação que seja relevante para o auditor obter o conhecimento da entidade e do seu ambiente e identificar e avaliar riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e ao nível da asserção. Ao executar o seu trabalho, é provável que a auditoria interna tenha obtido conhecimento sobre as operações e riscos de negócio da entidade, e que possa ter obtido resultados baseados nesse trabalho, tais como riscos ou deficiências de controlo identificados, que podem proporcionar informação valiosa ao auditor para o conhecimento da entidade, a avaliação dos riscos ou outros aspetos da auditoria. As indagações do auditor são, por isso, feitas quer o auditor espere ou não usar o trabalho da auditoria interna para modificar a natureza ou oportunidade, ou reduzir a extensão, dos procedimentos de auditoria a executar.<sup>6</sup> Indagações de particular relevância podem ser sobre matérias que a auditoria interna tenha discutido com os encarregados da governação e os resultados do próprio processo de avaliação de risco.
- A10. Se, com base nas respostas às indagações do auditor, existirem resultados que podem ser relevantes para o relato financeiro da entidade e para a auditoria, o auditor pode considerar apropriado ler os respetivos relatórios. Exemplos de relatórios da auditoria interna que podem ser relevantes incluem os documentos de estratégia e planeamento dos trabalhos e os relatórios preparados para o órgão de gestão ou os encarregados da governação descrevendo os resultados dos exames efetuados.
- A11. Além disso, de acordo com a ISA 240,<sup>7</sup> se a auditoria interna proporcionar ao auditor informação relacionada com uma fraude, uma alegada fraude ou uma suspeita de fraude, ele deve ter isso em conta na identificação dos riscos de distorção material devido a fraude.
- A12. Os indivíduos apropriados dentro da função de auditoria interna a quem são feitas as indagações são os que, no julgamento do auditor, têm o conhecimento, experiência e autoridade adequados, tal como o diretor de auditoria interna ou, dependendo das circunstâncias, outras pessoas dentro da função. O auditor pode também considerar apropriado realizar reuniões periódicas com estes indivíduos.

---

<sup>6</sup> Os requisitos relevantes estão incluídos na ISA 610 (Revista).

<sup>7</sup> ISA 240, paragrafo 20

### Considerações Específicas para Entidades do Setor Público (Ref: Parágrafo 6(a))

- A13. Os auditores de entidades do setor público têm, muitas vezes, responsabilidades adicionais relativamente ao controlo interno e ao cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis. As indagações aos indivíduos apropriados dentro da função de auditoria interna podem auxiliar os auditores a identificar o risco material de incumprimento de leis e regulamentos aplicáveis e o risco de existirem deficiências no controlo interno sobre o relato financeiro.

### *Procedimentos Analíticos* (Ref: Parágrafo 6(b))

- A14. Os procedimentos analíticos executados como procedimentos de avaliação do risco podem identificar aspetos da entidade de que o auditor não tomou conhecimento e podem ajudar a avaliar os riscos de distorção material, de modo a proporcionar uma base para a conceção e implementação de respostas aos riscos avaliados. Os procedimentos analíticos executados como procedimentos de avaliação do risco podem incluir informação financeira e não financeira, como por exemplo a relação entre as vendas e a superfície do espaço de venda ou o volume de bens vendidos.
- A15. Os procedimentos analíticos podem ajudar a identificar a existência de transações ou acontecimentos não usuais e de quantias, rácios e tendências que podem indicar matérias com implicações na auditoria. Relacionamentos não usuais ou inesperados que sejam identificados podem ajudar o auditor na identificação de riscos de distorção material, especialmente riscos de distorção material devido a fraude.
- A16. Porém, quando esses procedimentos analíticos usarem dados com um elevado nível de agregação (o que poderá acontecer com os procedimentos analíticos executados como procedimentos de avaliação do risco), os resultados desses procedimentos analíticos apenas proporcionam uma indicação inicial genérica sobre a eventual existência de uma distorção material. Consequentemente, em tais casos, a consideração de outra informação que tenha sido recolhida na altura da identificação de riscos de distorção material, juntamente com os resultados de tais procedimentos analíticos, pode ajudar o auditor a compreender e avaliar os resultados dos procedimentos analíticos.

### Considerações Específicas para Pequenas Entidades

- A17. Algumas pequenas entidades podem não dispor de informação intercalar ou mensal que possa ser usada para efeitos de procedimentos analíticos. Nestas circunstâncias, embora o auditor possa ser capaz de executar procedimentos analíticos limitados para efeitos de planeamento da auditoria ou para obter alguma informação através de indagações, poderá ter de planear a execução de procedimentos analíticos para identificar e avaliar os riscos de distorção material quando estiver disponível uma versão preliminar das demonstrações financeiras da entidade.

*Observação e Inspeção* (Ref: Parágrafo 6(c))

A18 A observação e a inspeção podem suportar indagações ao órgão de gestão e a outros e podem também proporcionar informação acerca da entidade e do seu ambiente. Exemplos de tais procedimentos de auditoria incluem a observação e inspeção dos seguintes elementos:

- Operações da entidade.
- Documentos (tais como planos e estratégias de negócio), registos e manuais de controlo interno.
- Relatórios preparados pelo órgão de gestão (tais como relatórios trimestrais do órgão de gestão e demonstrações financeiras intercalares) e pelos encarregados da governação (tais como atas das reuniões do conselho de administração).
- Locais e instalações fabris da entidade.

*Informação Obtida em Períodos Anteriores* (Ref: Parágrafo 9)

A19. A experiência anterior do auditor com a entidade e os procedimentos de auditoria executados em auditorias anteriores podem proporcionar ao auditor informação acerca de matérias como:

- Distorções anteriores e se foram corrigidas em tempo oportuno.
- Natureza, ambiente e controlo interno da entidade (incluindo deficiências no controlo interno).
- Alterações significativas que a entidade e as suas operações possam ter sofrido desde o último período financeiro e que possam ajudar o auditor a obter um conhecimento suficiente da entidade para identificar e avaliar os riscos de distorção material.
- Características particulares de transações, acontecimentos ou saldos de contas (e divulgações relacionadas) em que o auditor teve dificuldade em executar os procedimentos de auditoria necessários devido, por exemplo, à sua complexidade.

A20. Se o auditor pretender usar informação obtida em períodos anteriores na auditoria corrente, exige-se que determine se essa informação permanece relevante. Com efeito, alterações no ambiente de controlo, por exemplo, podem afetar a relevância da informação obtida no ano anterior. Para determinar se ocorreram alterações que possam afetar a relevância de tal informação, o auditor pode fazer indagações e executar outros procedimentos de auditoria apropriados, tais como análises do funcionamento (walk-throughs) de sistemas relevantes.

*Discussão entre a Equipa de Trabalho* (Ref: Parágrafo 10)

A21. A discussão entre a equipa de trabalho acerca da suscetibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorções materiais:

- Proporciona uma oportunidade para os membros mais experientes da equipa de trabalho, incluindo o sócio responsável pelo trabalho, partilharem os seus pontos de vista baseados no seu conhecimento da entidade.
- Permite que os membros da equipa de trabalho troquem informações acerca dos riscos de negócio a que entidade está sujeita e acerca de como e quando as demonstrações financeiras podem ser suscetíveis de distorções materiais devido a fraude ou a erro.
- Ajuda os membros da equipa de trabalho a obterem uma melhor compreensão do potencial para distorções materiais das demonstrações financeiras nas áreas específicas que lhes foram atribuídas e a compreender de que forma os resultados dos procedimentos de auditoria que executam podem afetar outros aspetos da auditoria, nomeadamente as decisões acerca da natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais.
- Proporciona uma base para os membros da equipa de trabalho comunicarem e partilharem nova informação obtida no decurso da auditoria que possa afetar a avaliação dos riscos de distorção material ou os procedimentos de auditoria executados para o tratamento desses riscos.

A ISA 240 prevê requisitos e orientação adicionais relativamente à discussão entre os membros da equipa de trabalho sobre os riscos de fraude.<sup>8</sup>

A22. Como parte da discussão entre os membros da equipa de trabalho exigida no parágrafo 10, a consideração dos requisitos de divulgação do referencial de relato financeiro aplicável ajuda a identificar cedo onde podem existir riscos de distorção material em relação às divulgações. Exemplos de assuntos que podem ser incluídos nessa discussão incluem:

- Alterações nos requisitos de relato financeiro que possam resultar em divulgações significativas novas ou revistas;
- Alterações no ambiente, condição financeira ou atividades da entidade que possam resultar em divulgações significativas novas ou revistas, por exemplo, uma fusão durante o período coberto pela auditoria;
- Divulgações relativamente às quais foi difícil obter prova de auditoria suficiente e apropriada no passado; e

<sup>8</sup> ISA 240, parágrafo 16

- Divulgações sobre matérias complexas, incluindo as que envolvem julgamento profissional sobre que informação deve ser divulgada.
- A23. Nem sempre é necessário ou prático que todos os membros participem numa determinada discussão (como acontecerá, por exemplo, numa auditoria com localizações múltiplas), nem é necessário que todos os membros da equipa de trabalho sejam informados sobre todas as decisões alcançadas na discussão. O sócio responsável pelo trabalho pode debater matérias com os principais membros da equipa de trabalho, incluindo, se considerado apropriado, especialistas e responsáveis pela auditoria de componentes, delegando a discussão com outros membros tendo em conta a extensão de comunicação considerada necessária com toda a equipa de trabalho. Poderá ser útil estabelecer um plano de comunicações aceite pelo sócio responsável pelo trabalho.

#### Considerações Específicas para Pequenas Entidades

- A24. Muitas pequenas auditorias são efetuadas na sua totalidade pelo sócio responsável pelo trabalho (que pode ser um profissional individual). Nestas situações, o sócio responsável pelo trabalho, tendo conduzido pessoalmente o planeamento da auditoria, é responsável por avaliar a suscetibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorções materiais devido a fraude ou a erro.

### **Conhecimento Exigido da Entidade e do Seu Ambiente, Incluindo o seu Controlo Interno**

#### **A Entidade e o Seu Ambiente**

*Fatores Setoriais, de Regulação e Outros Fatores Externos* (Ref: Parágrafo 11(a))

#### Fatores Setoriais

- A25. Os fatores setoriais relevantes incluem condições como o ambiente competitivo, os relacionamentos entre fornecedores e clientes e os desenvolvimentos tecnológicos no setor em causa. Exemplos de matérias que o auditor pode considerar incluem:
- Mercado e concorrência, incluindo procura, capacidade e concorrência de preços.
  - Atividade cíclica ou sazonal.
  - Tecnologia de produto relacionada com os produtos da entidade.
  - Fornecimento e custo da energia.

A26. O setor de atividade em que a entidade opera pode dar origem a riscos específicos de distorção material provenientes da natureza do negócio ou do grau de regulação. Por exemplo, os contratos a longo prazo podem envolver estimativas significativas de réditos e de gastos que dão origem a riscos de distorção material. Nestes casos, é importante que a equipa de trabalho inclua membros com suficientes conhecimentos e experiência relevantes.<sup>9</sup>

#### Fatores de Regulação

A27. Os fatores de regulação relevantes incluem o ambiente regulador. O ambiente regulador abrange, entre outras matérias, o referencial de relato financeiro aplicável e o ambiente legal e político. Exemplos de matérias que o auditor pode considerar incluem:

- Princípios contabilísticos e práticas específicas do setor de atividade.
- Quadro regulador para os setores regulados, incluindo os requisitos de divulgação.
- Legislação e regulamentação que afetem significativamente as operações da entidade, incluindo atividades diretas de supervisão.
- Impostos (sobre o rendimento e outros).
- Políticas do governo que afetem atualmente a condução do negócio da entidade, tais como políticas monetárias, incluindo controlos cambiais, políticas fiscais, incentivos financeiros (por exemplo, programas de ajudas governamentais) e políticas tarifárias ou de restrição de negócios.
- Requisitos ambientais que afetem o setor de atividade e o negócio da entidade.

A28. A ISA 250 (Revista) inclui alguns requisitos específicos relativos ao quadro legal e regulamentar aplicável à entidade e à indústria ou setor de atividade no qual a mesma opera.<sup>10</sup>

#### Considerações Específicas para Entidades do Setor Público

A29. Em auditorias de entidades do setor público, a lei, os regulamentos ou outra autoridade podem afetar as operações dessas entidades. A consideração destes elementos é essencial para obter um conhecimento da entidade e do seu ambiente.

<sup>9</sup> ISA 220, *Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 14

<sup>10</sup> ISA 250 (Revista), *Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 13

## Outros Fatores Externos

A30. Exemplos de outros fatores externos que afetam a entidade e que o auditor pode considerar incluem as condições económicas gerais, as taxas de juro e disponibilidade de crédito e a inflação ou revalorização da moeda.

### *Natureza da Entidade* (Ref: Parágrafo 11(b))

A31. O conhecimento da natureza da entidade habilita o auditor a entender matérias tais como:

- Se a entidade tem uma estrutura complexa, por exemplo com subsidiárias ou outros componentes em múltiplas localizações. Por vezes, as estruturas complexas introduzem aspetos que podem dar origem a riscos de distorção material. Tais aspetos podem incluir a consideração sobre se a contabilização do goodwill, dos empreendimentos conjuntos, dos investimentos ou das entidades com finalidade especial foi apropriada, e sobre se foram feitas divulgações adequadas desses assuntos nas demonstrações financeiras.
- Propriedade e relacionamentos entre os proprietários e outras pessoas ou entidades. O conhecimento deste elemento ajuda a determinar se as transações com partes relacionadas foram apropriadamente identificadas, contabilizadas e divulgadas nas demonstrações financeiras. A ISA 550<sup>11</sup> estabelece requisitos e proporciona orientação sobre as considerações do auditor relevantes para partes relacionadas.

A32. Exemplos de matérias que o auditor pode considerar quando se inteira da natureza da entidade incluem:

- Operações do negócio, como:
  - Natureza das fontes de rédito, produtos ou serviços e dos mercados, incluindo o envolvimento em comércio eletrónico, como atividades de marketing e vendas pela Internet.
  - Condução de operações (por exemplo, fases e métodos de produção ou atividades expostas a riscos ambientais).
  - Alianças, empreendimentos conjuntos e utilização de serviços externos (outsourcing).
  - Dispersão geográfica e segmentação por setor de atividade.
  - Localização das instalações de produção, armazéns e escritórios e localização e volume dos inventários.

---

<sup>11</sup> ISA 550, *Partes Relacionadas*



- Principais clientes e fornecedores importantes de bens e serviços, contratos de trabalho (incluindo a existência de acordos com sindicatos, planos de pensões e outros benefícios pós emprego, incentivos através de opção sobre ações ou outros incentivos financeiros e regulamentação governamental em matéria de emprego).
- Atividades e dispêndios de investigação e desenvolvimento.
- Transações com partes relacionadas.
- Investimentos e atividades de investimento, tais como:
  - Aquisições ou alienações planejadas ou recentemente executadas.
  - Investimentos e liquidações de títulos e empréstimos.
  - Atividades de investimento de capital.
  - Investimentos em entidades não consolidadas, incluindo parcerias, empreendimentos conjuntos e entidades com finalidade especial.
- Financiamento e atividades de financiamento, tais como:
  - Principais subsidiárias e entidades associadas, incluindo estruturas consolidadas e não consolidadas.
  - Estrutura da dívida e respetivos termos, incluindo acordos de financiamento e acordos de locação que não figuram no balanço.
  - Investidores beneficiários (nacionais, estrangeiros, reputação profissional e experiência) e partes relacionadas.
  - Uso de instrumentos financeiros derivados.
- Práticas de relato financeiro, tais como:
  - Princípios contabilísticos e práticas específicas do setor de atividade incluindo, para categorias significativas específicas do setor, classes significativas de transações, saldos e divulgações relacionadas (por exemplo, empréstimos e investimentos para os bancos, ou investigação e desenvolvimento para a indústria farmacêutica).
  - Reconhecimento do réditio.
  - Contabilização pelo justo valor.
  - Ativos, passivos e transações em moeda estrangeira.
  - Contabilização de transações não usuais ou complexas, incluindo as relativas a áreas controversas ou emergentes (por exemplo, contabilização de remunerações pagas com base em ações).

- A33. Alterações significativas na entidade relativamente a períodos anteriores podem dar origem a riscos de distorção material ou podem alterar esses riscos.

#### Natureza de Entidades com Finalidade Especial

- A34. Uma entidade com finalidade especial (muitas vezes referida como um veículo com finalidade especial) é uma entidade que é geralmente estabelecida com um propósito específico e bem definido, tal como efetuar uma locação ou uma titularização de ativos financeiros ou realizar atividades de investigação e desenvolvimento. Pode assumir a forma de sociedade, trust, parceria ou outra. A entidade em nome da qual foi criada a entidade com finalidade especial pode muitas vezes transferir ativos para esta última (por exemplo, como parte de uma transação de desreconhecimento que envolva ativos financeiros), obter o direito de usar os seus ativos ou prestar-lhe serviços, embora a entidade com finalidade especial possa ser financiada por outros. Conforme indica a ISA 550, em algumas circunstâncias uma entidade com finalidade especial pode ser uma parte relacionada da entidade.<sup>12</sup>
- A35. Os referenciais de relato financeiro especificam muitas vezes condições detalhadas que são consideradas indicativas de controlo ou circunstâncias nas quais a entidade com finalidade especial deve ser considerada para consolidação. A interpretação dos requisitos daqueles referenciais requer muitas vezes um conhecimento pormenorizado dos acordos relevantes que envolvem a entidade com finalidade especial.

#### *Escolha e Aplicação de Políticas Contabilísticas pela Entidade* (Ref: Parágrafo 11(c))

- A36. O conhecimento da escolha e aplicação de políticas contabilísticas pela entidade pode abranger matérias como:
- Os métodos que a entidade usa para contabilizar transações significativas e não usuais.
  - O efeito de políticas contabilísticas significativas em áreas controversas ou emergentes relativamente às quais há falta de orientação de autoridade indiscutível ou que seja consensual.
  - Alterações nas políticas contabilísticas da entidade.
  - Normas de relato financeiro, leis e regulamentos que são novos para a entidade, e quando e de que forma a entidade adotará tais requisitos.

---

<sup>12</sup> ISA 550, parágrafo A7

*Objetivos, Estratégias e Riscos de Negócio Relacionados* (Ref: Parágrafo 11(d))

- A37. A entidade conduz o seu negócio no contexto de fatores setoriais, regulamentares e outros fatores internos e externos. Para responder a estes fatores, o órgão de gestão ou os encarregados da governação da entidade definem objetivos, que são os planos globais para a entidade. As estratégias são as abordagens através das quais o órgão de gestão pretende atingir esses objetivos. Os objetivos e estratégias da entidade podem variar ao longo do tempo.
- A38. O risco de negócio é mais abrangente do que o risco de distorção material das demonstrações financeiras, mas inclui este último. O risco de negócio pode resultar de mudança ou de complexidade. O não reconhecimento da necessidade de mudança pode também dar origem a risco de negócio. O risco de negócio pode surgir, por exemplo:
- Do desenvolvimento de novos produtos ou serviços que podem fracassar;
  - De um mercado que, mesmo que desenvolvido com sucesso, não é adequado para suportar um produto ou serviço; ou
  - De defeitos num produto ou num serviço que podem resultar em responsabilidades e riscos em termos de reputação.
- A39. O conhecimento dos riscos de negócio com que a entidade se depara aumenta a probabilidade de identificação de riscos de distorção material, uma vez que a maior parte dos riscos de negócio terá eventualmente consequências financeiras e, por isso, um efeito sobre as demonstrações financeiras. Porém, o auditor não tem a responsabilidade de identificar ou avaliar todos os riscos de negócio, porque nem todos os riscos de negócio dão origem a riscos de distorção material.
- A40. Exemplos de matérias que o auditor pode considerar quando se inteira dos objetivos, estratégias e riscos de negócio da entidade que possam resultar num risco de distorção material das demonstrações financeiras incluem:
- Desenvolvimentos setoriais (um potencial risco de negócio pode ser, por exemplo, a entidade não ter o pessoal ou as competências necessários para enfrentar a evolução no setor).
  - Novos produtos e serviços (um potencial risco de negócio pode ser, por exemplo, o aumento das responsabilidades relacionadas com o produto).
  - Expansão do negócio (um potencial risco de negócio pode ser, por exemplo, a procura não ter sido rigorosamente estimada).
  - Novos requisitos contabilísticos (um potencial risco de negócio pode ser, por exemplo, uma implementação incompleta ou indevida ou custos acrescidos).

- Requisitos da regulação (um potencial risco de negócio pode ser, por exemplo, o aumento da exposição legal).
- Requisitos de financiamento correntes e prospectivos (um potencial risco de negócio pode ser, por exemplo, a perda de financiamento devido à incapacidade da entidade cumprir os requisitos).
- Uso de tecnologias de informação (um potencial risco de negócio pode ser, por exemplo, os sistemas e os processos serem incompatíveis).
- Efeitos da implementação de uma estratégia, particularmente quaisquer efeitos que conduzam a novos requisitos contabilísticos (um potencial risco de negócio pode ser, por exemplo, uma implementação incompleta ou indevida).

A41. Um risco de negócio pode ter uma consequência imediata para o risco de distorção material de classes de transações, saldos de contas e divulgações, quer ao nível de asserção quer ao nível das demonstrações financeiras. Por exemplo, o risco de negócio proveniente da contração da base de clientes pode aumentar o risco de distorção material associado à valorização das contas a receber. Porém, o mesmo risco, em particular quando combinado com uma economia em contração, pode também ter uma consequência a longo prazo, que o auditor deverá considerar ao avaliar a adequação do pressuposto da continuidade. A questão de um risco de negócio poder ou não resultar num risco de distorção material deve, portanto, ser considerada à luz das circunstâncias da entidade. No Apêndice 2 são apresentados exemplos de condições e acontecimentos que podem indiciar riscos de distorção material.

A42. Geralmente, o órgão de gestão identifica os riscos de negócio e desenvolve abordagens para o seu tratamento. Este processo de avaliação dos riscos faz parte do controlo interno, sendo abordado no parágrafo 15 e nos parágrafos A88 e A89.

#### Considerações Específicas para Entidades do Setor Público

A43. Em auditorias de entidades do setor público, os “objetivos do órgão de gestão” podem ser influenciados por preocupações respeitantes à responsabilização pública pela prestação de contas e podem incluir objetivos que têm a sua fonte na lei, regulamentos ou noutra autoridade.

#### *Mensuração e Revisão do Desempenho Financeiro da Entidade*

(Ref: Parágrafo 11(e))

A44. O órgão de gestão e outros mensuram e reveem aquilo que consideram importante. As mensurações de desempenho, sejam externas ou internas, criam pressões na entidade. Estas pressões, por sua vez, podem motivar o órgão de gestão a tomar medidas para melhorar o desempenho do negócio ou para distorcer as demonstrações financeiras. Consequentemente, o

conhecimento das mensurações de desempenho da entidade ajuda o auditor a determinar se as pressões para atingir objetivos de desempenho podem resultar em ações do órgão de gestão que aumentem os riscos de distorção material, incluindo os riscos de distorção material devido a fraude. No que respeita a requisitos e orientação em relação aos riscos de fraude, ver a ISA 240.

A45. A mensuração e revisão do desempenho financeiro não são o mesmo que a monitorização de controlos (descrita como um componente do controlo interno nos parágrafos A110 a A121), embora os seus objetivos possam sobrepor-se:

- A mensuração e revisão do desempenho estão direcionadas para confirmar se o desempenho do negócio está a atingir os objetivos fixados pelo órgão de gestão (ou por terceiros).
- A monitorização de controlos tem especificamente em vista o funcionamento eficaz do controlo interno.

Em certos casos, porém, os indicadores do desempenho podem também proporcionar informação que habilite o órgão de gestão a identificar deficiências no controlo interno.

A46. Exemplos de informação gerada internamente que é utilizada pelo órgão de gestão para medir e rever o desempenho financeiro e que o auditor pode considerar incluem:

- Principais indicadores de desempenho (financeiros e não financeiros) e principais rácios, tendências e estatísticas operacionais.
- Análises comparativas do desempenho financeiro entre períodos.
- Orçamentos, previsões, análises de variância, informação por segmentos e relatórios de desempenho por divisão, departamento ou outro nível.
- Medição do desempenho dos empregados e políticas de remuneração com incentivos.
- Comparações do desempenho de uma entidade com o desempenho de concorrentes.

A47. O desempenho financeiro da entidade pode também ser medido e revisto por entidades externas. Alguma informação externa, como por exemplo relatórios de analistas e relatórios de agências de notação de crédito, poderá ser útil para o auditor. Tais relatórios podem muitas vezes ser obtidos da própria entidade que está a ser auditada.

A48. Medidas internas podem pôr em evidência resultados ou tendências inesperados que exijam que o órgão de gestão determine a sua causa e tome medidas corretivas (incluindo, em alguns casos, a deteção e correção de distorções em tempo oportuno). As medidas de desempenho podem também

indicar ao auditor que existem riscos de distorção material da informação relacionada constante das demonstrações financeiras. Por exemplo, as medidas de desempenho podem indicar que a entidade apresenta um crescimento ou uma rentabilidade anormalmente rápidos quando comparados com os de outras entidades no mesmo setor de atividade. Tal informação, particularmente se combinada com outros fatores como gratificações baseadas no desempenho ou remunerações com incentivos, pode indiciar o risco potencial de falta de isenção do órgão de gestão na preparação das demonstrações financeiras.

#### Considerações Específicas para Pequenas Entidades

A49. As pequenas entidades não dispõem muitas vezes de processos para medir e rever o desempenho financeiro. A indagação ao órgão de gestão pode revelar que esta confia num dado número de indicadores relevantes para avaliar o desempenho financeiro e tomar medidas apropriadas. Se tal indagação indicar uma ausência de medição ou revisão do desempenho, pode existir um risco acrescido de que eventuais distorções não sejam detetadas nem corrigidas.

#### **O Controlo Interno da Entidade** (Ref: Parágrafo 12)

A50. O conhecimento do controlo interno ajuda o auditor na identificação dos tipos de potenciais distorções e fatores que podem afetar os riscos de distorção material e na conceção da natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais.

A51. O seguinte material de aplicação sobre o controlo interno é apresentado em quatro secções, a saber:

- Natureza e Características Gerais do Controlo Interno.
- Controlos Relevantes para a Auditoria.
- Natureza e Extensão do Conhecimento dos Controlos Relevantes.
- Componentes do Controlo Interno.

#### *Natureza e Características Gerais do Controlo Interno*

##### Finalidade do Controlo Interno

A52. O controlo interno é concebido, implementado e mantido para fazer face aos riscos de negócio identificados que ameacem a consecução de qualquer dos objetivos da entidade que respeitem:

- À fiabilidade do relato financeiro da entidade;
- À eficácia e eficiência das suas operações; e
- Ao cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis.

A maneira como o controlo interno é concebido, implementado e mantido varia com a dimensão e complexidade de uma entidade.

#### Considerações Específicas para Pequenas Entidades

- A53. As pequenas entidades podem usar meios menos estruturados e processos e procedimentos mais simples para atingir os seus objetivos.

#### Limitações do Controlo Interno

- A54. O controlo interno, por mais eficaz que seja, apenas pode proporcionar a uma entidade uma segurança razoável sobre a consecução dos seus objetivos de relato financeiro. A probabilidade da consecução dos objetivos é afetada pelas limitações inerentes ao controlo interno, que incluem o facto de o julgamento humano que leva a que sejam tomadas determinadas decisões poder ser deficiente e o facto de poderem ocorrer falhas no controlo interno devido a erro humano. Por exemplo, pode ocorrer um erro na conceção ou na alteração de um controlo. Da mesma forma, o funcionamento de um controlo pode não ser eficaz, como acontece quando a informação produzida para efeitos de controlo interno (por exemplo, um relatório de exceções) não for usada eficazmente, porque o indivíduo responsável por rever a informação não compreende a sua finalidade ou não toma medidas apropriadas.
- A55. Adicionalmente, os controlos podem ser contornados através de conluio entre duas ou mais pessoas ou devido a uma derrogação inapropriada dos controlos pelo órgão de gestão. Por exemplo, o órgão de gestão pode celebrar acordos laterais com clientes que alterem os termos e condições dos seus contratos de venda padrão, o que pode resultar no indevido reconhecimento de rédito. Igualmente, podem ser derrogadas ou desativadas as verificações previstas num software para identificar e comunicar as transações que excedam determinados limites de crédito.
- A56. Além disso, ao conceber e implementar controlos, o órgão de gestão poderá escolher a natureza e extensão dos controlos que implementa e a natureza e a extensão dos riscos que decide assumir.

#### Considerações Específicas para Pequenas Entidades

- A57. As pequenas entidades têm frequentemente menos empregados, o que pode limitar a extensão possível da segregação de funções. Porém, numa pequena entidade gerida pelo sócio, o sócio-gerente pode ser capaz de exercer uma supervisão mais eficaz do que no caso de uma grande entidade. Esta supervisão pode compensar as oportunidades geralmente mais limitadas de segregação de funções.
- A58. Por outro lado, o sócio-gerente pode estar em melhores condições de derrogar os controlos, uma vez que o sistema de controlo interno é menos estruturado.

Esse elemento deve ser tido em conta pelo auditor na identificação dos riscos de distorção material devido a fraude.

#### Divisão do Controlo Interno em Componentes

A59. A divisão do controlo interno nos cinco componentes seguintes, para efeitos das ISA, proporciona um enquadramento útil para os auditores considerarem a forma como diferentes aspetos do controlo interno de uma entidade podem afetar a auditoria:

- (a) O ambiente de controlo;
- (b) O processo da entidade para avaliação do risco;
- (c) O sistema de informação, incluindo os respetivos processos de negócio relevantes para o relato financeiro, e a comunicação;
- (d) As atividades de controlo; e
- (e) A monitorização dos controlos.

A divisão não reflete necessariamente a forma como uma entidade concebe, implementa e mantém o controlo interno, ou como pode classificar um qualquer componente específico. Os auditores podem usar terminologias ou estruturas diferentes das usadas nesta ISA para descrever os diversos aspetos do controlo interno e o seu efeito na auditoria, desde que sejam abordados todos os componentes aqui descritos.

A60. O material de aplicação relativo aos cinco componentes do controlo interno na medida em que se relacionam com uma auditoria de demonstrações financeiras é apresentado nos parágrafos A77 a A121 infra. O Apêndice 1 dá explicações adicionais sobre estes componentes do controlo interno.

#### Características de Elementos Manuais e Automáticos do Controlo Interno Relevantes para a Avaliação do Risco pelo Auditor

A61. Um sistema de controlo interno de uma entidade contém elementos manuais e, frequentemente, elementos automáticos. As características dos elementos manuais ou automáticos são relevantes para a avaliação do risco pelo auditor e para os procedimentos de auditoria adicionais a executar com base nessa avaliação.

A62. O uso de elementos manuais ou automáticos no controlo interno também afeta a forma como as transações são iniciadas, registadas, processadas e relatadas:

- Os controlos num sistema manual podem incluir procedimentos como aprovações e revisões de transações, reconciliações e acompanhamento dos itens de reconciliação. Alternativamente, uma entidade pode usar procedimentos automáticos para iniciar, registar, processar e relatar



transações, situação em que os registos em formato eletrónico substituem os documentos em papel.

- Os controlos nos sistemas de tecnologias de informação consistem de uma combinação de controlos automáticos (por exemplo, controlos integrados em programas informáticos) e controlos manuais. Para além disso, os controlos manuais podem ser independentes das TI, podem usar informação produzida pelas TI ou podem limitar-se à monitorização do funcionamento eficaz das TI e dos controlos automáticos e ao tratamento de exceções. Quando se usam tecnologias de informação para iniciar, registar, processar ou relatar transações ou outra informação financeira para inclusão nas demonstrações financeiras, os sistemas e os programas podem incluir controlos relacionados com as correspondentes asserções para contas materiais ou podem ser críticos para o funcionamento eficaz dos controlos manuais que dependem das TI.

A combinação de elementos manuais e automáticos no controlo interno de uma entidade varia com a natureza e complexidade do uso que esta faz das TI.

A63. De uma forma geral, as TI beneficiam o controlo interno de uma entidade ao habilitá-la a:

- Aplicar de forma consistente regras de negócio pré definidas e executar cálculos complexos no processamento de grandes volumes de transações ou de dados;
- Aumentar a oportunidade, disponibilidade e rigor da informação;
- Facilitar a análise adicional da informação;
- Aumentar a capacidade de monitorizar o desempenho das atividades da entidade e as suas políticas e procedimentos;
- Reduzir o risco de que os controlos sejam contornados; e
- Aumentar a capacidade de atingir a segregação eficaz de funções, através da implementação de controlos de segurança nas aplicações, bases de dados e sistemas operativos.

A64. As TI colocam também riscos específicos para o controlo interno de uma entidade, incluindo, por exemplo:

- Dependência de sistemas ou programas que estejam a processar incorretamente os dados, a processar dados incorretos, ou ambos.
- Acesso não autorizado a dados que pode resultar na destruição ou na alteração indevida de dados, incluindo o registo de transações não autorizadas ou não existentes ou o registo incorreto de transações. Quando múltiplos utilizadores acedem a uma base de dados comum, podem existir riscos específicos.

- A possibilidade de o pessoal de TI ter privilégios de acesso para além dos necessários para executar as suas funções, em violação da segregação de funções.
  - Alterações não autorizadas a dados em ficheiros mestre.
  - Alterações não autorizadas a sistemas e programas.
  - Não introdução de alterações necessárias em sistemas ou programas.
  - Intervenção manual inapropriada.
  - Perda potencial de dados ou incapacidade de aceder a dados quando necessário.
- A65. Os elementos manuais no controlo interno podem ser mais adequados quando é necessário julgamento e discricção, como por exemplo nas seguintes circunstâncias:
- Transações de grande dimensão, não usuais ou não recorrentes.
  - Circunstâncias em que os erros são difíceis de definir, antecipar ou prever.
  - Em circunstâncias de mudança que exijam uma resposta ao nível dos controlos fora do âmbito de um controlo automático existente.
  - Na monitorização da eficácia de controlos automáticos.
- A66. Os elementos manuais no controlo interno podem ser menos fiáveis do que os elementos automáticos, uma vez que podem ser mais facilmente contornados, ignorados ou derrogados e são também mais propícios a simples erros e enganar. Por isso, não se pode assumir a consistência na aplicação de um elemento manual de controlo. Os elementos manuais de controlo podem ser menos apropriados nas seguintes situações:
- Volume elevado de transações ou transações recorrentes, ou situações em que os erros que podem ser antecipados ou previstos podem ser evitados, ou detetados e corrigidos, através de controlos automáticos.
  - Atividades de controlo em que as formas específicas de executar o controlo podem ser adequadamente concebidas e automatizadas.
- A67. A extensão e natureza dos riscos para o controlo interno variam em função da natureza e características do sistema de informação da entidade. A entidade responde aos riscos provenientes do uso de TI ou do uso de elementos manuais no controlo interno estabelecendo controlos eficazes à luz das características do seu sistema de informação.

*Controlos Relevantes para a Auditoria*

- A68. Existe uma relação direta entre os objetivos de uma entidade e os controlos que implementa para proporcionar segurança razoável acerca da sua consecução. Os objetivos da entidade e, portanto, os controlos, estão relacionados com o relato financeiro, as operações e o cumprimento. Porém, nem todos estes objetivos e controlos são relevantes para a avaliação do risco pelo auditor.
- A69. Os fatores relevantes para o julgamento do auditor sobre se um controlo, individualmente ou em combinação com outros, é relevante para a auditoria podem incluir matérias como:
- A materialidade.
  - A importância do risco associado.
  - A dimensão da entidade.
  - A natureza do negócio da entidade, incluindo as suas características de organização e propriedade.
  - A diversidade e complexidade das operações da entidade.
  - Requisitos legais e regulamentares aplicáveis.
  - As circunstâncias e o componente aplicável do controlo interno.
  - A natureza e complexidade dos sistemas que fazem parte do controlo interno da entidade, incluindo o uso de organizações de serviços.
  - Se e de que forma um controlo específico, individualmente ou em combinação com outros, evita, ou deteta e corrige, distorções materiais.
- A70. Os controlos sobre a plenitude e rigor da informação produzida pela entidade podem ser relevantes para a auditoria se o auditor pretender fazer uso da informação para conceber e executar procedimentos adicionais. Os controlos relativos a operações e objetivos de cumprimento podem também ser relevantes para uma auditoria se se relacionarem com informação que o auditor avalia ou usa na aplicação de procedimentos de auditoria.
- A71. O controlo interno sobre a salvaguarda de ativos contra a aquisição, uso ou alienação não autorizados pode incluir controlos relativos a objetivos de relato financeiro e a objetivos operacionais. A consideração pelo auditor de tais controlos é geralmente limitada àqueles que são relevantes para a fiabilidade do relato financeiro.
- A72. Uma entidade tem geralmente controlos relativos a objetivos que não são relevantes para uma auditoria e, por isso, não precisam ser considerados. Por exemplo, uma entidade pode confiar num sistema sofisticado de controlos automáticos para fazer operações eficientes e eficazes (como um sistema de controlos automáticos de uma transportadora aérea para programar os seus voos), mas estes controlos não serão geralmente relevantes para a

auditoria. Além disso, embora o controlo interno se aplique a toda a entidade ou a qualquer das suas unidades operacionais ou processos de negócio, a compreensão do controlo interno relativo a cada uma das unidades operacionais ou a cada um dos processos de negócio pode não ser relevante para a auditoria.

#### Considerações Específicas para Entidades do Setor Público

- A73. Os auditores do setor público têm muitas vezes responsabilidades adicionais com respeito ao controlo interno como, por exemplo, relatar sobre o cumprimento face a um código de práticas estabelecido. Os auditores do setor público podem também ter responsabilidades no sentido de relatar sobre o cumprimento da lei, regulamentos ou outra autoridade. Consequentemente, a sua revisão do controlo interno pode ter um âmbito mais vasto e ser mais pormenorizada.

#### *Natureza e Extensão do Conhecimento dos Controlos Relevantes* (Ref. Parágrafo 13)

- A74. Apreciar a conceção de um controlo envolve verificar se o controlo, individualmente ou em combinação com outros controlos, consegue de forma eficaz evitar, ou detetar e corrigir, distorções materiais. A implementação de um controlo significa que o controlo existe e que está a ser utilizado pela entidade. Pouco interessa avaliar a implementação de um controlo que não seja eficaz, pelo que a conceção de um controlo é avaliada em primeiro lugar. Um controlo indevidamente concebido pode representar uma deficiência significativa no controlo interno.
- A75. Os procedimentos de avaliação do risco com vista à obtenção de prova de auditoria acerca da conceção e implementação dos controlos relevantes podem incluir:
- Indagações ao pessoal da entidade.
  - Observar a aplicação de controlos específicos.
  - Inspeccionar documentos e relatórios.
  - Rastrear transações através do sistema de informação relevante para o relato financeiro.

As indagações não são por si só suficientes para estas finalidades.

- A76. A compreensão dos controles de uma entidade não é suficiente para testar a sua eficácia operacional, salvo se existir algum automatismo que garanta o funcionamento consistente dos controles. Por exemplo, obter prova de auditoria acerca da implementação de um controle manual num dado momento não proporciona prova de auditoria acerca da eficácia operacional desse controle noutros momentos durante o período abrangido pela auditoria. Contudo, devido à consistência inerente ao processamento por tecnologias de informação (ver o parágrafo A63), executar procedimentos de auditoria para determinar se um controle automático foi implementado pode servir como teste à eficácia operacional desse controle, dependendo da avaliação do auditor e dos testes aos controles, nomeadamente aos que incidem sobre alterações aos programas. Na ISA 330 são descritos mais detalhadamente testes à eficácia operacional dos controles.<sup>13</sup>

*Componentes do Controlo Interno – Ambiente de Controlo* (Ref: Parágrafo 14)

- A77. O ambiente de controlo inclui as funções de governação e de gestão e as atitudes, sensibilização e ações dos encarregados da governação e do órgão de gestão no que respeita ao controlo interno da entidade e à sua importância. O ambiente de controlo estabelece o clima de uma organização, influenciando a sensibilização das pessoas que nela trabalham para o controlo.
- A78. Entre os elementos do ambiente de controlo que podem ser relevantes no conhecimento do ambiente de controlo incluem-se os seguintes:
- Comunicação e imposição de integridade e valores éticos* – Estes são elementos essenciais que influenciam a eficácia da conceção, administração e monitorização dos controles.
  - Compromisso com a competência* – Matérias como a consideração pelo órgão de gestão dos níveis de competência para determinados trabalhos e a forma como esses níveis se traduzem em capacidades e conhecimentos essenciais.
  - Participação dos encarregados da governação* – Atributos dos encarregados da governação, como:
    - A sua independência do órgão de gestão.
    - A sua experiência e reputação.
    - A extensão do seu envolvimento e da informação que recebem, e o escrutínio das atividades.
    - A adequação das suas ações, incluindo o rigor com que as questões difíceis são levantadas e acompanhadas com o órgão de gestão e a sua interação com auditores internos e externos.

<sup>13</sup> ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

- (d) *Filosofia e estilo de atuação do órgão de gestão* – Características do órgão de gestão, como:
  - Abordagem na aceitação e gestão dos riscos de negócio.
  - Atitudes e ações em relação ao relato financeiro.
  - Atitudes em relação às funções e ao pessoal de processamento de informação e de contabilidade.
- (e) *Estrutura organizacional* – O quadro no qual são planeadas, executadas, controladas e revistas as atividades de uma entidade para atingir os seus objetivos.
- (f) *Atribuição de autoridade e de responsabilidade* – Matérias como a forma como são atribuídas a autoridade e a responsabilidade pelas atividades operacionais e como são estabelecidas as hierarquias de relacionamento e de autorização.
- (g) *Políticas e práticas de recursos humanos* – Políticas e práticas que se relacionam, por exemplo, com recrutamento, orientação, formação, avaliação, aconselhamento, promoção, retribuição e ações corretivas.

#### Prova de Auditoria para Elementos do Ambiente de Controlo

- A79. A prova de auditoria relevante pode ser obtida através de uma combinação de indagações e de outros procedimentos de avaliação do risco, tais como a corroboração de indagações através da observação ou inspeção de documentos. Por exemplo, através de indagações ao órgão de gestão e aos empregados, o auditor pode inteirar-se da forma como o órgão de gestão comunica aos empregados os seus pontos de vista sobre práticas do negócio e comportamento ético. O auditor pode então determinar se foram implementados controlos relevantes considerando, por exemplo, se o órgão de gestão tem um código de conduta escrito e se age de uma forma condizente com o código.
- A80. O auditor pode também considerar a forma como o órgão de gestão respondeu aos resultados e recomendações da função de auditoria interna com respeito às deficiências identificadas no controlo interno relevantes para a auditoria, incluindo se e como tais respostas foram implementadas e se elas foram posteriormente avaliadas pela auditoria interna.

#### Efeito do Ambiente de Controlo na Avaliação dos Riscos de Distorção Material

- A81. Alguns elementos do ambiente de controlo da entidade têm um efeito profundo na avaliação dos riscos de distorção material. Por exemplo, a sensibilização de uma entidade para o controlo é significativamente influenciada pelos encarregados da governação, uma vez que uma das suas funções é a de contrabalançar as pressões sobre o órgão de gestão em relação ao relato financeiro que possam resultar de exigências do mercado ou de esquemas

de remuneração. A eficácia da conceção do ambiente de controlo em relação à participação dos encarregados da governação é, por isso, influenciada por fatores como:

- A sua independência do órgão de gestão e a sua capacidade para avaliar as ações do órgão de gestão.
- A sua compreensão das transações do negócio da entidade.
- Até que ponto avaliam se as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, incluindo se as demonstrações financeiras incluem divulgações apropriadas.

A82. Um conselho de administração ativo e independente pode influenciar a filosofia e o estilo de atuação dos gestores de topo. Porém, outros elementos podem ter um efeito mais limitado. Por exemplo, ainda que as políticas e práticas de recursos humanos dirigidas para a contratação de pessoal competente para as áreas financeira, de contabilidade e de tecnologias de informação possam reduzir o risco de erros no processamento da informação financeira, poderão não contrariar uma forte falta de isenção dos gestores de topo no sentido de sobreavaliar os lucros.

A83. A existência de um ambiente de controlo satisfatório pode ser um fator positivo quando o auditor avalia os riscos de distorção material. Porém, ainda que possa ajudar a reduzir o risco de fraude, um ambiente de controlo satisfatório não é um dissuasor absoluto em relação à fraude. Inversamente, as deficiências no ambiente de controlo podem subverter a eficácia dos controlos, em particular em relação à fraude. Por exemplo, o facto de o órgão de gestão não afetar recursos suficientes ao tratamento dos riscos de segurança ao nível das tecnologias de informação pode afetar de forma adversa o controlo interno, permitindo alterações indevidas aos programas informáticos ou aos dados ou o processamento de transações não autorizadas. Como explicado na ISA 330, o ambiente de controlo também influencia a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais a executar pelo auditor.<sup>14</sup>

A84. O ambiente de controlo por si só não evita, ou deteta e corrige, uma distorção material. Pode, contudo, influenciar a avaliação do auditor sobre a eficácia de outros controlos (por exemplo, a monitorização de controlos e o funcionamento de atividades de controlo específicas) e, por isso, a sua avaliação dos riscos de distorção material.

<sup>14</sup> ISA 330, parágrafos A2 e A3

### Considerações Específicas para Pequenas Entidades

- A85. O ambiente de controlo nas pequenas entidades será provavelmente diferente do das grandes entidades. Por exemplo, os encarregados da governação nas pequenas entidades podem não incluir um membro independente ou externo e o papel da governação pode ser levado a cabo diretamente pelo sócio-gerente quando não há outros proprietários. A natureza do ambiente de controlo pode também influenciar a importância de outros controlos ou a ausência de controlos. Por exemplo, o envolvimento ativo do sócio-gerente pode mitigar determinados riscos provenientes da falta de segregação de funções num pequeno negócio. Pode, contudo, aumentar outros riscos, como por exemplo o risco de que os controlos sejam ultrapassados.
- A86. Além disso, a prova de auditoria relativa a elementos de controlo nas pequenas entidades pode não estar disponível em forma documental, especialmente quando a comunicação entre o órgão de gestão e outro pessoal é informal, embora eficaz. Por exemplo, as pequenas entidades podem não ter um código de conduta escrito, mas, em vez disso, podem desenvolver uma cultura que enfatize a importância da integridade e do comportamento ético, através da comunicação oral e pelo exemplo dado pelo órgão de gestão.
- A87. Consequentemente, as atitudes, a sensibilidade e as ações do órgão de gestão ou do sócio-gerente são de particular importância para a compreensão pelo auditor do ambiente de controlo de uma pequena entidade.

### *Componentes do Controlo Interno – O Processo da entidade para avaliação do risco (Ref: Parágrafo 15)*

- A88. O processo da entidade para avaliação do risco constitui a base a partir da qual o órgão de gestão determina os riscos a gerir. Se esse processo é apropriado às circunstâncias, incluindo a natureza, dimensão e complexidade da entidade, ajuda o auditor a identificar os riscos de distorção material. A determinação sobre se o processo da entidade para avaliação do risco é apropriado às circunstâncias constitui uma matéria de julgamento.

### Considerações Específicas para Pequenas Entidades (Ref: Parágrafo 17)

- A89. É improvável que exista um processo estabelecido de avaliação do risco numa pequena entidade. Nestes casos, é provável que o órgão de gestão identifique os riscos através do seu envolvimento direto no negócio. Contudo, independentemente das circunstâncias, continua a ser necessário indagar acerca dos riscos identificados e de como são abordados pelo órgão de gestão.



*Componentes do Controlo Interno – Sistema de Informação Relevante para o Relato Financeiro, Incluindo os Respetivos Processos de Negócio, e Comunicação*

Sistema de Informação Relevante para o Relato Financeiro, Incluindo os Respetivos Processos de Negócio (Ref: Parágrafo 18)

- A90. O sistema de informação relevante para os objetivos de relato financeiro, que inclui o sistema contabilístico, consiste em procedimentos e registos concebidos e estabelecidos para:
- Iniciar, registar, processar e relatar transações (bem como acontecimentos e condições) da entidade e manter a responsabilização pelos ativos, passivos e capital próprio relacionados;
  - Resolver o processamento incorreto de transações como, por exemplo, ficheiros automáticos em suspenso seguidos de procedimentos para limpar itens em suspenso em tempo oportuno;
  - Processar e registar os casos em que o sistema é derrogado ou os controlos são contornados;
  - Transferir informação dos sistemas de processamento de transações para o razão geral;
  - Recolher informação relevante para o relato financeiro relativamente a acontecimentos e condições que não sejam transações, tais como a depreciação e amortização de ativos e as alterações na recuperação de contas a receber; e
  - Assegurar que a informação cuja divulgação é requerida pelo referencial de relato financeiro aplicável seja acumulada, registada, processada, resumida e apropriadamente relatada nas demonstrações financeiras.
- A91. As demonstrações financeiras podem incluir informação que é obtida de outras fontes que não os registos contabilísticos. Exemplos dessa informação incluem:
- Informação obtida de contratos de locação divulgada nas demonstrações financeiras, tais como opções de renovação ou futuros pagamentos de locação.
  - Informação divulgada nas demonstrações financeiras produzida pelo sistema de gestão de risco da entidade.
  - Informação sobre justo valor preparada por peritos do órgão de gestão e divulgada nas demonstrações financeiras.
  - Informação divulgada nas demonstrações financeiras que foi obtida através de modelos ou outros cálculos utilizados para desenvolver estimativas reconhecidas ou divulgadas nas demonstrações financeiras, incluindo informação relacionada com os dados e pressupostos subjacentes a esses modelos, tais como:

- Pressupostos desenvolvidos internamente que possam afetar a vida útil de um ativo; ou
  - Dados como as taxas de juros que são afetados por fatores fora do controlo da entidade.
- Informação divulgada nas demonstrações financeiras sobre análises de sensibilidade derivadas de modelos financeiros que demonstrem que o órgão de gestão considerou pressupostos alternativos.
  - Informação reconhecida ou divulgada nas demonstrações financeiras que tenha sido obtida de declarações e registos fiscais da entidade.
  - Informação divulgada nas demonstrações financeiras que tenha sido obtida de análises preparadas para apoiar a avaliação do órgão de gestão sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade, tais como, divulgações relativas a acontecimentos ou condições que tenham sido identificados e que coloquem dúvida significativa sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade.<sup>15</sup>
- A92. O conhecimento do sistema de informação relevante para o relato financeiro exigido no parágrafo 18 desta ISA (incluindo o conhecimento dos aspetos relevantes relativos à informação divulgada nas demonstrações financeiras obtida quer através dos registos contabilísticos quer de outras fontes) é uma matéria de julgamento profissional. Por exemplo, algumas quantias ou divulgações nas demonstrações financeiras (tais como divulgações sobre risco de crédito, risco de negócio ou risco de mercado), podem ser baseadas em informação obtida do sistema de gestão de risco da entidade. Contudo, não é exigido ao auditor que conheça todos os aspetos do sistema de gestão de risco e ele deve usar o julgamento profissional para determinar qual o conhecimento necessário.

#### Registos de movimentos (Ref: Parágrafo 18(f))

- A93. O sistema de informação de uma entidade inclui geralmente registos de movimentos padronizados que são necessários numa base recorrente para contabilizar transações. Podem ser exemplos disso os registos de movimentos de vendas, compras e desembolsos de caixa no razão geral ou os registos de estimativas contabilísticas que são periodicamente efetuadas pelo órgão de gestão, tais como alterações na estimativa da incobrável de contas a receber.
- A94. O processo de relato financeiro de uma entidade inclui também o uso de registos de movimentos não padronizados para contabilizar transações não recorrentes, não usuais ou ajustamentos. Exemplos de tais movimentos incluem os ajustamentos de consolidação e os relativos a uma alienação

---

<sup>15</sup> Ver parágrafos 19–20 da ISA 570 (Revista), *Continuidade*.

ou concentração de atividades empresariais ou estimativas não recorrentes tal como a imparidade de um ativo. Nos sistemas manuais, os registos de movimentos não padronizados podem ser identificados através da inspeção de razões, diários e da documentação de suporte. Quando são usados sistemas automáticos para produzir o razão geral e preparar as demonstrações financeiras, os registos de movimentos podem existir apenas em formato eletrónico e podem, por isso, ser mais facilmente identificados através do uso de técnicas de auditoria assistidas por computador.

#### Processos de negócio relacionados (Ref: Parágrafo 18)

A95. Os processos de negócio de uma entidade são as atividades concebidas para:

- Desenvolver, comprar, produzir, vender e distribuir os seus produtos e serviços;
- Assegurar o cumprimento de leis e regulamentos; e
- Registrar informação, incluindo informação contabilística e de relato financeiro.

Os processos de negócio resultam nas transações que são registadas, processadas e relatadas pelo sistema de informação. O conhecimento dos processos de negócio da entidade, que incluem a forma como as transações são originadas, ajuda o auditor a inteirar-se do sistema de informação da entidade relevante para o relato financeiro de uma maneira apropriada às circunstâncias da entidade.

#### Considerações Específicas para Pequenas Entidades (Ref: Parágrafo 18)

A96. O sistema de informação e respetivos processos de negócio relevantes para o relato financeiro em pequenas entidades, incluindo os aspetos relevantes relativos à informação divulgada nas demonstrações financeiras obtida quer através dos registos contabilísticos quer de outras fontes, é provavelmente menos sofisticado do que nas grandes entidades, mas o seu papel é igualmente importante. As pequenas entidades com envolvimento ativo do órgão de gestão podem não necessitar de descrições extensas de procedimentos contabilísticos, de registos contabilísticos sofisticados ou de políticas escritas. O conhecimento do sistema de informação relevante para o relato financeiro pode, por isso, ser mais fácil numa auditoria de pequenas entidades e pode estar mais dependente das indagações do que da revisão de documentação. A necessidade de obter esse conhecimento permanece, contudo, importante.

#### Comunicação (Ref: Parágrafo 19)

A97. A comunicação pela entidade das funções e responsabilidades do relato financeiro e das matérias significativas relacionadas envolve dar

conhecimento das funções e responsabilidades individuais relativas ao controlo interno do relato financeiro. Inclui matérias como até que ponto o pessoal entende como as suas atividades no sistema de informação do relato financeiro se relacionam com o trabalho de outros e os meios de comunicar exceções a um nível hierárquico apropriado mais elevado no interior da entidade. A comunicação pode ser feita, por exemplo, na forma de manuais de políticas e manuais de relato financeiro. Os canais de comunicação aberta ajudam a assegurar que as exceções são relatadas e tratadas.

#### Considerações Específicas para Pequenas Entidades

A98. A comunicação pode ser menos estruturada e mais fácil de concretizar numa pequena entidade do que numa grande entidade, devido à existência de menos níveis de responsabilidade e à maior visibilidade e disponibilidade do órgão de gestão.

#### *Componentes do Controlo Interno – Atividades de Controlo Relevantes para a Auditoria* (Ref: Parágrafo 20)

A99. As atividades de controlo são as políticas e os procedimentos que ajudam a assegurar que as diretivas do órgão de gestão são levadas a cabo. As atividades de controlo, quer no âmbito de sistemas de tecnologias de informação, quer de sistemas manuais, têm vários objetivos e são aplicadas em variados níveis organizacionais e funcionais. Exemplos de atividades de controlo específicas incluem as relativas aos seguintes elementos:

- Autorização.
- Revisões de desempenho.
- Processamento de informação.
- Controlos físicos.
- Segregação de funções.

A100. As atividades de controlo relevantes para a auditoria são:

- As que são necessariamente tratadas como tal, ou seja, as atividades de controlo que se relacionam com riscos significativos e as que se relacionam com riscos relativamente aos quais os procedimentos substantivos por si só não proporcionam prova de auditoria suficiente e apropriada, conforme exigido pelos parágrafos 29 e 30, respetivamente; ou
- As que são consideradas relevantes no julgamento do auditor.

A101. O julgamento do auditor sobre se uma atividade de controlo é relevante para a auditoria é influenciado pelo risco que o auditor tenha identificado como podendo dar origem a uma distorção material e pela sua apreciação

quanto à eventual necessidade de testar a eficácia operacional do controlo na determinação da extensão dos testes substantivos.

- A102. O auditor pode concentrar-se na identificação e obtenção de conhecimento das atividades de controlo que abordam as áreas onde o auditor considera serem maiores os riscos de distorção material. Quando múltiplas atividades de controlo garantem o mesmo objetivo, não é necessário tomar conhecimento de cada uma das atividades de controlo relacionadas com esse objetivo.
- A103. As atividades de controlo relevantes para a auditoria podem incluir controlos estabelecidos pelo órgão de gestão para cobrir riscos de distorção material relacionados com divulgações não preparadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, além dos controlos que cobrem riscos relacionados com saldos de contas e transações. Estas atividades de controlo podem relacionar-se com informação incluída nas demonstrações financeiras obtida quer através dos registos contabilísticos quer de outras fontes.
- A104. O conhecimento do auditor sobre a presença ou ausência de atividades de controlo obtido a partir da compreensão dos outros componentes do controlo interno ajuda o auditor a determinar se é necessário dedicar atenção adicional à compreensão das atividades de controlo.

#### Considerações Específicas para Pequenas Entidades

- A105. Os conceitos subjacentes às atividades de controlo nas pequenas entidades são, certamente, similares aos das grandes entidades, mas o formalismo com que operam pode variar. Além disso, as pequenas entidades podem considerar que alguns tipos de atividades de controlo não são relevantes devido a controlos aplicados pelo órgão de gestão. Por exemplo, a autoridade exclusiva do órgão de gestão para a concessão de crédito a clientes e para a aprovação de compras significativas pode proporcionar um forte controlo sobre saldos de contas e transações importantes, reduzindo ou eliminando a necessidade de atividades de controlo mais detalhadas.
- A106. As atividades de controlo relevantes para a auditoria de uma pequena entidade estarão certamente relacionadas com os principais ciclos de transações, nomeadamente em termos de réditos, compras e gastos de pessoal.

#### Riscos Decorrentes das Tecnologias de Informação (Ref: Parágrafo 21)

- A107. O uso de tecnologias de informação afeta o modo como são implementadas as atividades de controlo. Na perspetiva do auditor, os controlos sobre os sistemas de TI são eficazes quando mantêm a integridade da informação e a segurança dos dados que tais sistemas processam e incluem controlos informáticos gerais e controlos aplicativos.
- A108. Os controlos informáticos gerais são políticas e procedimentos que se relacionam com muitas aplicações e suportam o funcionamento eficaz dos

controles aplicativos. Aplicam-se a ambientes de grande porte, pequeno porte e de utilizador final. Os controles informáticos gerais que mantêm a integridade da informação e a segurança dos dados incluem muitas vezes controles de:

- Operações de centros de dados e de rede.
- Aquisição, alteração e manutenção de sistemas operativos.
- Alteração de programas.
- Segurança de acesso.
- Aquisição, desenvolvimento e manutenção de sistemas de aplicação.

Estes controles são geralmente implementados para lidar com os riscos referidos no parágrafo A64 supra.

A109. Os controles aplicativos são procedimentos manuais ou automáticos que operam tipicamente ao nível de um processo de negócio e se aplicam ao processamento de transações por aplicações individuais. Os controles aplicativos podem ser de natureza preventiva ou de deteção e são concebidos para assegurar a integridade dos registos contabilísticos. Consequentemente, relacionam-se com procedimentos usados para iniciar, registar, processar e relatar transações ou outra informação financeira. Estes controles ajudam a assegurar que as transações ocorreram, estão autorizadas e são completa e corretamente registadas e processadas. São disso exemplos as verificações de listas de dados introduzidos e as verificações de sequências numéricas com seguimento manual através de relatórios de exceção ou de correção no ponto de introdução de dados.

*Componentes do Controlo Interno – Monitorização de controlos (Ref: Parágrafo 22)*

A110. A monitorização de controlos é um processo que se destina a avaliar a eficácia do desempenho do controlo interno ao longo do tempo. Envolve a avaliação da eficácia dos controlos em tempo oportuno e a tomada das necessárias medidas corretivas. O órgão de gestão monitoriza os controlos através de atividades correntes, de avaliações separadas ou de uma combinação das duas. As atividades de monitorização correntes são muitas vezes inseridas nas atividades recorrentes normais de uma entidade e incluem atividades regulares de gestão e de supervisão.

A111. As atividades de monitorização do órgão de gestão podem incluir a utilização de informação proveniente de comunicações de partes externas, como reclamações de clientes e comentários de reguladores, as quais podem indiciar problemas ou evidenciar áreas com necessidade de melhoria.

### Considerações Específicas para Pequenas Entidades

A112. A monitorização dos controlos pelo órgão de gestão é muitas vezes concretizada através de um estreito envolvimento do órgão de gestão ou do sócio-gerente nas operações. Este envolvimento identificará frequentemente variações significativas face às expectativas e incorreções na informação financeira, conduzindo a medidas de correção dos controlos.

### A Função de Auditoria Interna da Entidade (Ref: Parágrafo 23)

A113. Se a entidade tiver uma função de auditoria interna, obter conhecimento dessa função contribui para o conhecimento pelo auditor da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno, em particular o papel que essa função tem na monitorização por parte da entidade do controlo interno sobre o relato financeiro. Este conhecimento, em conjunto com a informação obtida pelas indagações do auditor referidas no parágrafo 6(a) desta ISA, pode também proporcionar ao auditor informação direta relevante para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material.

A114. Os objetivos e o âmbito de uma função de auditoria interna, a natureza das suas responsabilidades e o seu estatuto dentro da organização, incluindo a sua autoridade e responsabilidade, variam significativamente e dependem da dimensão e estrutura da entidade e das exigências do órgão de gestão e, quando aplicável, dos encarregados da governação. Estas matérias podem ser estabelecidas em regulamentos internos ou termos de referência.

A115. As responsabilidades de uma função de auditoria interna podem incluir a execução de procedimentos e a avaliação de resultados para proporcionar ao órgão de gestão e aos encarregados da governação garantia de fiabilidade quanto à conceção e eficácia da gestão de riscos, controlo interno e processos de governação. Se assim for, a função de auditoria interna pode ter um papel importante na monitorização pela entidade do controlo interno sobre o relato financeiro. Contudo, as responsabilidades da função de auditoria interna podem estar orientadas para a avaliação da economia, eficiência e eficácia das operações e, se assim for, o trabalho da auditoria interna pode não se relacionar diretamente com o relato financeiro da entidade.

A116. As indagações do auditor a indivíduos apropriados dentro da função de auditoria interna de acordo com o parágrafo 6(a) desta ISA ajudam o auditor a obter um conhecimento da natureza das responsabilidades dessa função. Se o auditor determinar que as responsabilidades da função de auditoria interna estão relacionadas com o relato financeiro da entidade, pode obter conhecimento adicional das atividades executadas, ou a executar, por ela revendo o respetivo plano de auditoria para o período, se existir, e debatendo esse plano com os indivíduos apropriados dentro da função.

A117. Se a natureza das responsabilidades e atividades da função de auditoria interna se relacionarem com o relato financeiro da entidade, o auditor

pode também usar o trabalho da função de auditoria interna para modificar a natureza ou oportunidade, ou reduzir a extensão, dos procedimentos de auditoria a executar diretamente na obtenção de prova de auditoria. Pode ser mais provável que os auditores possam usar o trabalho da auditoria interna da entidade quando esta tiver recursos adequados e apropriados relativamente à dimensão da entidade e à natureza das suas operações e tiver um relacionamento direto de relato com os encarregados da governação.

- A118. Se, com base no conhecimento preliminar da função de auditoria interna, o auditor esperar usar o trabalho da auditoria interna para modificar a natureza ou oportunidade, ou reduzir a extensão, dos procedimentos de auditoria a executar, deve aplicar a ISA 610 (Revista).
- A119. Como descrito adicionalmente na ISA 610 (Revista), as atividades de uma função de auditoria interna são distintas de outros controlos de monitorização que podem ser relevantes para o relato financeiro, tais como revisões da informação da contabilidade de gestão que são elaborados para contribuir para a forma como a entidade previne e deteta distorções.
- A120. O estabelecimento de comunicação com os indivíduos apropriados dentro da função de auditoria interna numa fase preliminar da auditoria, e a manutenção de tal comunicação no seu decurso, pode facilitar uma partilha de informações eficaz. Cria um ambiente no qual o auditor pode ser informado sobre matérias significativas que chegam à atenção da auditoria interna quando tais matérias podem afetar o trabalho do auditor. A ISA 200 aborda a importância do planeamento e execução de uma auditoria com ceticismo profissional, incluindo estar alerta para informação que coloque em dúvida a fiabilidade dos documentos e respostas a indagações a usar como prova de auditoria. Deste modo, a comunicação com a função de auditoria interna no decurso da auditoria pode proporcionar oportunidades para os auditores internos trazerem informação à atenção do auditor. O auditor é então capaz de ter tal informação em conta na sua identificação e avaliação dos riscos de distorção material.

#### Fontes de Informação (Ref: Parágrafo 24)

- A121. Muita da informação usada na monitorização pode ser produzida pelo sistema de informação da entidade. Se o órgão de gestão presumir que os dados usados para a monitorização são rigorosos sem ter base para tal, os erros que possam existir na informação poderão conduzir o órgão de gestão a conclusões incorretas em resultado das suas atividades de monitorização. Consequentemente, a compreensão:
- das fontes da informação relacionada com as atividades de monitorização da entidade, e
  - da base que leva o órgão de gestão a considerar a informação suficientemente fiável para o efeito, é necessária como parte da compreensão pelo auditor das atividades de monitorização da entidade como um componente do controlo interno.



## Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material

### *Avaliação dos Riscos de Distorção Material ao Nível das Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 25(a))*

- A122. Os riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras referem-se a riscos que se relacionam de forma profunda com as demonstrações financeiras como um todo e podem afetar muitas asserções. Os riscos desta natureza não são necessariamente riscos identificáveis com asserções específicas ao nível da classe de transações, dos saldos de contas ou da divulgação. Em vez disso, representam circunstâncias que podem aumentar os riscos de distorção material ao nível de asserção, por exemplo por via da derrogação do controlo interno pelo órgão de gestão. Os riscos ao nível das demonstrações financeiras podem ser especialmente relevantes para a consideração pelo auditor dos riscos de distorção material decorrentes de fraude.
- A123. Os riscos ao nível das demonstrações financeiras podem, em particular, ter origem num deficiente ambiente de controlo (se bem que possam também relacionar-se com outros fatores, tais como a deterioração das condições económicas). Por exemplo, deficiências como a falta de competência do órgão de gestão ou a falta de supervisão sobre a preparação das demonstrações financeiras podem ter um efeito mais profundo nas demonstrações financeiras e podem exigir uma resposta global do auditor.
- A124. O conhecimento do controlo interno pelo auditor pode levantar questões sobre se será possível auditar as demonstrações financeiras de uma entidade. Por exemplo:
- As dúvidas acerca da integridade do órgão de gestão da entidade podem ser tão sérias que levem o auditor a concluir que o risco de distorções nas demonstrações financeiras por parte do órgão de gestão é tal que não pode ser conduzida uma auditoria.
  - As dúvidas acerca da condição e fiabilidade dos registos de uma entidade podem levar o auditor a concluir que é improvável que esteja disponível prova de auditoria suficiente e apropriada para suportar uma opinião sem reservas sobre as demonstrações financeiras.
- A125. A ISA 705 (Revista)<sup>16</sup> estabelece requisitos e proporciona orientação para determinar se há necessidade de o auditor expressar uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião ou, como poderá ser exigido em alguns casos, renunciar ao trabalho, sempre que tal renúncia seja possível segundo a lei ou regulamento aplicável.

<sup>16</sup> ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

*Avaliação dos Riscos de Distorção Material ao Nível de Asserção*  
(Ref: Parágrafo 25(b))

A126. Os riscos de distorção material ao nível de asserção em classes de transações, saldos de contas e divulgações devem ser considerados, uma vez que tal consideração ajuda diretamente a determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais ao nível de asserção necessários para obter prova de auditoria suficiente e apropriada. Ao identificar e avaliar os riscos de distorção material ao nível de asserção, o auditor pode concluir que os riscos identificados se relacionam de forma mais profunda com as demonstrações financeiras como um todo e afetam potencialmente muitas asserções.

Uso de Asserções

A127. Ao declarar que as demonstrações financeiras estão de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, o órgão de gestão faz, implícita ou explicitamente, asserções respeitantes ao reconhecimento, mensuração e apresentação das classes de transações e acontecimentos, saldos de contas e divulgações.

A128. O auditor pode usar as asserções tal como descritas no parágrafo A129 (a) e (b) abaixo ou pode fazê-lo de forma diferente desde que todos os aspetos descritos estejam cobertos. Por exemplo, o auditor pode escolher uma combinação de asserções sobre classes de transações e acontecimentos e divulgações relacionadas, e asserções sobre saldos de contas e divulgações relacionadas.

Asserções sobre classes de transações, saldos de contas, e divulgações relacionadas

A129. As asserções usadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de potenciais distorções materiais que podem ocorrer podem classificar-se nas seguintes categorias:

- (a) Asserções sobre classes de transações e acontecimentos, e divulgações relacionadas, para o período abrangido pela auditoria:
  - (i) Ocorrência – as transações e acontecimentos que foram registados ou divulgados ocorreram e dizem respeito à entidade.
  - (ii) Plenitude – todas as transações e acontecimentos que deveriam ser registados foram registados, e todas as divulgações relacionadas que deveriam ter sido incluídas nas demonstrações financeiras foram incluídas.
  - (iii) Rigor – as quantias e outros elementos relativos a transações e acontecimentos registados foram registados apropriadamente, e as divulgações relacionadas foram apropriadamente mensuradas e descritas.

- (iv) Corte - as transações e acontecimentos foram registados no período contabilístico correto.
  - (v) Classificação – as transações e acontecimentos foram registados nas contas apropriadas.
  - (vi) Apresentação – as transações e acontecimentos foram apropriadamente agregados ou desagregados e claramente descritos, e as divulgações relacionadas são relevantes e compreensíveis no contexto dos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável.
- (b) Asserções sobre saldos de contas, e divulgações relacionadas, no final do período:
- (i) Existência – os ativos, passivos e interesses de capital próprio existem.
  - (ii) Direitos e obrigações – a entidade detém ou controla os direitos aos ativos e os passivos são as obrigações da entidade.
  - (iii) Plenitude – todos os ativos, passivos e interesses de capital próprio que deveriam ter sido registados foram registados, e todas as divulgações relacionadas que deveriam ter sido incluídas nas demonstrações financeiras foram incluídas.
  - (iv) Rigor, valorização e imputação – os ativos, passivos e interesses de capital próprio foram incluídos nas demonstrações financeiras por quantias apropriadas e quaisquer ajustamentos de valorização ou imputação foram apropriadamente registados, e as divulgações relacionadas foram apropriadamente mensuradas e descritas.
  - (v) Classificação – os ativos, passivos e interesses de capital próprio foram registados nas contas apropriadas.
  - (vi) Apresentação – os ativos, passivos e interesses de capital próprio foram apropriadamente agregados ou desagregados e claramente descritos, e as divulgações relacionadas são relevantes e compreensíveis no contexto dos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável.

#### Asserções sobre outras divulgações

A130. As asserções descritas no parágrafo A129 (a) e (b) acima, adaptadas como apropriado, podem ser usadas pelo auditor para considerar as diferentes naturezas das potenciais distorções que podem ocorrer nas divulgações não diretamente relacionadas com as classes de transações, acontecimentos ou saldos de contas registados. Um exemplo de tais divulgações, é quando a entidade descreve a sua exposição ao risco derivado de instrumentos financeiros, incluindo a origem do risco, os objetivos, políticas e processos para gerir o risco e os métodos utilizados para mensurar o risco.

## Considerações Específicas para Entidades do Setor Público

A131. Quando se fazem asserções sobre as demonstrações financeiras de entidades do setor público, além das asserções apresentadas no parágrafo A129 (a) e (b), o órgão de gestão pode muitas vezes declarar que as transações e acontecimentos foram levados a efeito de acordo com a lei, regulamento ou outra autoridade. Tais asserções podem cair no âmbito da auditoria das demonstrações financeiras.

### *Processo de Identificação dos Riscos de Distorção Material* (Ref: Parágrafo 26(a))

A132. A informação recolhida através da execução de procedimentos de avaliação do risco, incluindo a prova de auditoria obtida na avaliação da conceção dos controlos e na determinação da sua implementação, é usada como prova de auditoria para suportar a avaliação do risco. A avaliação do risco determina a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais a executar. Ao identificar os riscos de distorção material nas demonstrações financeiras, o auditor exerce ceticismo profissional nos termos da ISA 200.<sup>17</sup>

A133. O Apêndice 2 dá exemplos de condições e acontecimentos que podem indiciar a existência de riscos de distorção material, incluindo riscos de distorção material relativos a divulgações.

A134. Como explicado na ISA 320,<sup>18</sup> a materialidade e o risco são considerados quando se identificam e avaliam os riscos de distorção material em classes de transações, saldos de contas e divulgações. A determinação da materialidade é uma questão de julgamento profissional e é afetada pela perceção do auditor das necessidades de relato financeiro dos utilizadores das demonstrações financeiras.<sup>19</sup>

A135. As considerações do auditor relativamente às divulgações nas demonstrações financeiras quando identifica riscos incluem divulgações quantitativas e qualitativas cujas distorções possam ser materiais (isto é, em geral, as distorções são consideradas materiais se for esperado que influenciam as decisões económicas dos utilizadores tomadas na base das demonstrações financeiras como um todo). Dependendo das circunstâncias da entidade e do trabalho, exemplos de divulgações que têm aspetos qualitativos e que podem ser relevantes quando se avaliam os riscos de distorção material, incluem:

- Liquidez e garantias de dívida de uma entidade em dificuldades financeiras.

---

<sup>17</sup> ISA 200 *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo 15

<sup>18</sup> ISA 320, parágrafo A1

<sup>19</sup> ISA 320, parágrafo 4

- Acontecimentos ou circunstâncias que conduziram ao reconhecimento de uma perda por imparidade.
- Principais origens de incerteza em estimativas, incluindo pressupostos sobre o futuro.
- A natureza de uma alteração de uma política contabilística e outras divulgações relevantes exigidas pelo referencial de relato financeiro apropriado quando, por exemplo, se espera que novos requisitos de relato financeiro tenham um impacto significativo na posição financeira e no desempenho financeiro da entidade.
- Acordos de pagamentos com base em ações, incluindo informação sobre como qualquer quantia reconhecida foi determinada, e outras divulgações relevantes.
- Partes relacionadas e transações entre partes relacionadas.
- Análises de sensibilidade, incluindo os efeitos de alterações em pressupostos utilizados pela entidade em técnicas de avaliação com o objetivo de permitir aos utilizadores compreenderem a incerteza subjacente da mensuração de uma quantia registada ou divulgada.

#### Considerações específicas para pequenas entidades

A136. As divulgações nas demonstrações financeiras de pequenas entidades podem ser menos detalhadas ou complexas (por exemplo, alguns referenciais de relato financeiro permitem que as pequenas entidades preparem menos divulgações). Contudo, essa circunstância não liberta o auditor da responsabilidade de obter conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, que se relacione com divulgações.

#### *Relacionar Controlos com Asserções* (Ref: Parágrafo 26(c))

A137. Ao fazer avaliações do risco, o auditor pode identificar os controlos que estão em condições de evitar, ou detetar e corrigir, distorções materiais em asserções específicas. Geralmente, é útil inteirar-se dos controlos e relacioná-los com asserções no contexto dos processos e sistemas em que existem, porque as atividades de controlo individuais muitas vezes não abordam elas próprias um risco. Muitas vezes, apenas múltiplas atividades de controlo, juntamente com outros componentes do controlo interno, serão suficientes para abordar um risco.

A138. Inversamente, algumas atividades de controlo podem ter um efeito específico numa asserção individual incorporada numa dada classe de transações ou num dado saldo de conta. Por exemplo, as atividades de controlo que uma entidade estabeleceu para assegurar que o seu pessoal está a contar e a registar de forma devida o inventário físico anual relaciona-se diretamente com as asserções de existência e plenitude relativas ao saldo de conta de inventários.

A139. Os controlos podem estar direta ou indiretamente relacionados com uma asserção. Quanto mais indireto é o relacionamento, menos eficaz poderá ser esse controlo na prevenção, ou deteção e correção, de distorções nessa asserção. Por exemplo, a revisão pelo responsável de vendas de um resumo das vendas de lojas específicas por região só está indiretamente relacionada com a asserção de plenitude quanto ao rédito de vendas. Consequentemente, poderá ser menos eficaz na redução do risco para essa asserção do que controlos mais diretamente relacionados, como a conferência dos documentos de expedição com os documentos de faturação.

### Distorções Materiais

A139. As distorções potenciais em demonstrações e divulgações individuais podem ser avaliadas como materiais em função da sua dimensão, natureza ou circunstâncias. (Ref: Parágrafo 26(d))

### *Riscos Significativos*

#### Identificação de Riscos Significativos (Ref: Parágrafo 28)

A140. Os riscos significativos relacionam-se muitas vezes com transações significativas não rotineiras ou com matérias de julgamento. As transações não rotineiras são transações que não são usuais, quer devido à sua dimensão, quer à sua natureza, e que não são por isso frequentes. As matérias de julgamento podem incluir o desenvolvimento de estimativas contabilísticas relativamente às quais haja incerteza significativa de mensuração. É menos provável que as transações de rotina e não complexas, sujeitas a processamento sistemático, originem riscos significativos.

A141. Os riscos de distorção material podem ser maiores para transações significativas não rotineiras devido a questões como:

- Maior intervenção do órgão de gestão na especificação de tratamentos contabilísticos.
- Maior intervenção manual na recolha e processamento dos dados.
- Cálculos ou princípios contabilísticos complexos.
- Natureza das transações não rotineiras, que pode dificultar a implementação pela entidade de controlos eficazes sobre os riscos.

A142. Os riscos de distorção material podem ser maiores para matérias de julgamento significativas que exijam o desenvolvimento de estimativas contabilísticas, devido a questões como:

- Os princípios contabilísticos das estimativas contabilísticas ou do reconhecimento do rédito podem estar sujeitos a interpretações diferentes.

- O julgamento exigido, por exemplo o julgamento sobre o justo valor, pode ser subjetivo ou complexo ou exigir pressupostos quanto aos efeitos de acontecimentos futuros.

A143. A ISA 330 descreve as consequências nos procedimentos de auditoria adicionais decorrentes da identificação de um risco significativo.<sup>20</sup>

Riscos significativos relativos aos riscos de distorção material devido a fraude

A144. A ISA 240 proporciona requisitos e orientações adicionais relativamente à identificação e avaliação dos riscos de distorção material devido a fraude.<sup>21</sup>

Conhecimento dos Controlos Relacionados com Riscos Significativos  
(Ref. Parágrafo 29)

A145. Embora normalmente seja menos provável que os riscos relacionados com matérias significativas não rotineiras ou com matérias de julgamento estejam sujeitos a controlos de rotina, o órgão de gestão pode ter outras respostas para abordar tais riscos. Consequentemente, a compreensão pelo auditor sobre se a entidade concebeu e implementou controlos para abordar os riscos significativos resultantes de matérias não rotineiras ou de julgamento passa por verificar se e de que forma o órgão de gestão abordou os riscos. Essa abordagem pode incluir:

- Atividades de controlo, como uma revisão de pressupostos pela gestão de topo ou por peritos.
- Processos documentados para as estimações.
- Aprovação pelos encarregados da governação.

A146. Por exemplo, quando há acontecimentos extraordinários, como a notificação de um processo judicial significativo, a consideração da resposta da entidade pode incluir matérias como se o processo foi remetido para peritos apropriados (como advogados internos ou externos), se foi efetuada uma avaliação do efeito potencial e de que forma é proposto que as circunstâncias sejam divulgadas nas demonstrações financeiras.

A147. Em alguns casos, o órgão de gestão pode não ter dado uma resposta apropriada aos riscos significativos de distorção material implementando controlos sobre esses riscos. A não implementação de tais controlos pelo órgão de gestão indicia uma deficiência significativa no controlo interno.<sup>22</sup>

<sup>20</sup> ISA 330, parágrafos 15 e 21

<sup>21</sup> ISA 240, parágrafos 26 a 28

<sup>22</sup> ISA 265, *Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e ao Órgão de Gestão*, parágrafo A7

*Riscos Relativamente aos Quais os Procedimentos Substantivos por si só não Proporcionam Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada (Ref: Parágrafo 30)*

A148. Os riscos de distorção material podem relacionar-se diretamente com o registo rotineiro de classes de transações ou de saldos de contas e com a preparação de demonstrações financeiras fiáveis. Estes riscos podem incluir o risco de processamento incorreto ou incompleto de classes de transações significativas e rotineiras como o rédito, as compras e os recebimentos ou pagamentos de uma entidade.

A149. Quando tais transações rotineiras estiverem sujeitas a processamento altamente automatizado, com pouca ou nenhuma intervenção manual, poderá não ser possível executar apenas procedimentos substantivos em relação ao risco. Por exemplo, o auditor pode considerar que é esse o caso nas circunstâncias em que uma quantidade significativa da informação de uma entidade é iniciada, registada, processada ou relatada apenas em formato eletrónico, como acontece num sistema integrado. Nestes casos:

- A prova de auditoria pode estar disponível apenas em formato eletrónico e a sua suficiência e adequação dependem geralmente da eficácia dos controlos sobre o seu rigor e plenitude.
- A possibilidade de que ocorram e não sejam detetados casos de iniciação ou de alteração indevidas da informação pode ser maior se os controlos apropriados não estiverem a funcionar eficazmente.

A150. As consequências nos procedimentos adicionais de auditoria decorrentes da identificação de tais riscos estão descritas na ISA 330.<sup>23</sup>

*Revisão da Avaliação do Risco (Ref: Parágrafo 31)*

A151. Durante a auditoria, pode chegar ao conhecimento do auditor informação que difira significativamente da informação em que foi baseada a avaliação do risco. Por exemplo, a avaliação do risco pode ser baseada na expectativa de que alguns controlos estejam a operar de forma eficaz. Ao efetuar testes a esses controlos, o auditor pode obter prova de auditoria de que os mesmos não funcionaram de forma eficaz em momentos relevantes do período abrangido pela auditoria. De forma análoga, ao executar procedimentos substantivos, o auditor pode detetar distorções em quantias ou com uma frequência superiores ao que seria consistente com a sua avaliação do risco. Em tais circunstâncias, a avaliação do risco pode não refletir apropriadamente as verdadeiras circunstâncias da entidade e os procedimentos de auditoria adicionais podem não ser eficazes na deteção de distorções materiais. Ver a ISA 330 para mais orientação.

---

<sup>23</sup> ISA 330, parágrafo 8



**Documentação** (Ref: Parágrafo 32)

- A152. O auditor deve usar o seu julgamento profissional para determinar a forma como os requisitos do parágrafo 32 são documentados. Por exemplo, em auditorias de pequenas entidades a documentação pode ser incorporada nos documentos relativos à estratégia global e ao plano de auditoria.<sup>24</sup> De forma análoga, por exemplo, os resultados da avaliação do risco podem ser documentados separadamente, ou podem ser documentados como parte da documentação de procedimentos adicionais.<sup>25</sup> A forma e extensão da documentação são influenciadas pela natureza, dimensão e complexidade da entidade e do seu controlo interno, pela disponibilidade da informação proveniente da entidade e pela metodologia de auditoria e a tecnologia usadas no decurso da auditoria.
- A153. Para as entidades que tenham negócios e processos relevantes para o relato financeiro não complicados, a documentação pode ser simples na forma e relativamente curta. Não é necessário que o auditor documente todo o seu conhecimento da entidade e as matérias com ela relacionadas. Os principais elementos desse conhecimento documentados pelo auditor incluem aqueles em que baseou a avaliação dos riscos de distorção material.
- A154. A extensão da documentação pode também refletir a experiência e capacidades dos membros da equipa de trabalho da auditoria. Desde que os requisitos da ISA 230 sejam sempre satisfeitos, uma auditoria realizada por uma equipa de trabalho que integre membros menos experientes pode exigir documentação mais detalhada, para os ajudar a obter um conhecimento apropriado da entidade, do que uma auditoria realizada por uma equipa que incluía membros experientes.
- A155. Relativamente a auditorias recorrentes, determinada documentação pode ser utilizada de uns anos para outros, sendo atualizada conforme necessário para refletir as alterações nos negócios ou processos da entidade.

---

<sup>24</sup> ISA 300, *Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafos 7 e 9

<sup>25</sup> ISA 330, parágrafo 28

## Apêndice 1

(Ref: Parágrafos 4(c), 14 a 24 e A77 a A121)

### Componentes do Controlo Interno

1. Este apêndice explica mais detalhadamente os componentes do controlo interno, conforme apresentados nos parágrafos 4(c), 14 a 24 e A77 a A121, no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras.

#### Ambiente de Controlo

2. O ambiente de controlo compreende os seguintes elementos:
  - (a) *Comunicação e imposição de integridade e de valores éticos.* A eficácia dos controlos não se pode sobrepor à integridade e valores éticos das pessoas que os criam, administram e monitorizam. A integridade e o comportamento ético são produto dos padrões éticos e de comportamento da entidade, da forma como são comunicados e de como se lhes dá força na prática. A imposição de integridade e valores éticos inclui, por exemplo, as ações do órgão de gestão para eliminar ou atenuar os incentivos ou tentações que possam levar o pessoal a empreender ações desonestas, ilegais ou que não sejam éticas. A comunicação das políticas da entidade relativas à integridade e valores éticos pode incluir a comunicação de padrões de comportamento ao pessoal através de políticas e códigos de conduta e através do exemplo.
  - (b) *Compromisso com a competência.* A competência compreende o conhecimento e as qualidades necessárias para dar cumprimento às tarefas que definem o trabalho do indivíduo.
  - (c) *Participação dos encarregados da governação.* A sensibilização de uma entidade para o controlo é influenciada significativamente pelos encarregados da governação. A importância das responsabilidades dos encarregados da governação é reconhecida em códigos de conduta e outras leis e regulamentos ou orientações produzidos para o benefício dos próprios encarregados da governação. Outras responsabilidades dos encarregados da governação incluem a supervisão da conceção e do funcionamento eficaz de procedimentos de denúncia e o processo de revisão da eficácia do controlo interno da entidade.
  - (d) *Filosofia e estilo de atuação do órgão de gestão.* A filosofia e o estilo de atuação do órgão de gestão compreendem uma grande variedade de características. Por exemplo, as atitudes e ações do órgão de gestão em relação ao relato financeiro podem manifestar-se através de uma seleção conservadora ou agressiva de princípios contabilísticos

alternativos existentes ou através da consciência e conservadorismo com que são desenvolvidas as estimativas contábilísticas.

- (e) *Estrutura organizacional.* Estabelecer uma estrutura organizacional relevante implica considerar as principais áreas de autoridade e de responsabilidade e linhas apropriadas de relato. A adequação da estrutura organizacional de uma entidade depende, em parte, da sua dimensão e da natureza das suas atividades.
- (f) *Atribuição de autoridade e de responsabilidade.* A atribuição de autoridade e de responsabilidade pode incluir políticas relativas a práticas de negócio apropriadas, aos conhecimentos e experiência do pessoal chave e aos recursos proporcionados para o cumprimento das diferentes funções. Além disso, pode incluir políticas e comunicações com vista a assegurar que todo o pessoal entende os objetivos da entidade, sabe como as suas ações individuais se inter-relacionam e contribuem para esses objetivos e reconhece como e por que serão responsabilizados.
- (g) *Políticas e práticas de recursos humanos.* As políticas e práticas de recursos humanos são muitas vezes reveladoras de matérias importantes relacionadas com a sensibilização de uma entidade para o controlo. Por exemplo, os padrões de recrutamento do pessoal mais qualificado – com ênfase nas habilitações académicas, experiência profissional anterior, referências passadas e evidência de integridade e comportamento ético – demonstram o empenho de uma entidade em pessoas competentes e dignas de confiança. As políticas de formação que comunicam papéis e responsabilidades futuras e incluem práticas como seminários e escolas de formação ilustram níveis esperados de desempenho e de comportamento. As promoções baseadas em avaliações periódicas do desempenho demonstram o compromisso da entidade na passagem do pessoal qualificado para níveis mais elevados de responsabilidade.

### Processo da Entidade para Avaliação do Risco

3. Para efeitos de relato financeiro, o processo da entidade para avaliação do risco inclui a forma como o órgão de gestão identifica os riscos de negócio relevantes para a preparação de demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, estima a sua importância, avalia a probabilidade da sua ocorrência e decide sobre as medidas de resposta e gestão desses riscos, bem como os respetivos resultados. Por exemplo, o processo da entidade para avaliação do risco pode abordar a forma como esta prevê a possibilidade de existirem transações não registadas ou identifica e analisa estimativas significativas registadas nas demonstrações financeiras.

4. Os riscos relevantes para um relato financeiro fiável incluem acontecimentos externos e internos, transações ou circunstâncias que possam ocorrer e que afetem adversamente a capacidade da entidade para iniciar, registar, processar e relatar informação financeira consistente com as asserções do órgão de gestão nas demonstrações financeiras. O órgão de gestão pode implementar planos, programas ou medidas para abordar riscos específicos, ou pode decidir aceitar um determinado risco por razões de custo ou outras considerações. Os riscos podem surgir ou alterar-se devido a circunstâncias como:
- *Alterações no ambiente operacional.* Alterações no ambiente regulador ou operacional podem resultar em alterações das pressões competitivas e em riscos significativamente diferentes.
  - *Novo pessoal.* O novo pessoal pode ter uma visão ou um entendimento diferentes do controlo interno.
  - *Sistemas de informação novos ou reformulados.* Alterações significativas e rápidas dos sistemas de informação podem alterar o risco relativo ao controlo interno.
  - *Crescimento rápido.* A expansão significativa e rápida das operações pode afetar os controlos e aumentar o risco de falhas nos controlos.
  - *Nova tecnologia.* A incorporação de novas tecnologias nos processos de produção ou nos sistemas de informação pode alterar o risco associado ao controlo interno.
  - *Novos modelos de negócio, produtos ou atividades.* A entrada da entidade em novas áreas de negócio ou transações relativamente às quais a entidade tem pouca experiência pode introduzir novos riscos associados ao controlo interno.
  - *Reestruturações empresariais.* As reestruturações podem ser acompanhadas por reduções de pessoal e alterações na supervisão e segregação de funções, que podem alterar o risco associado ao controlo interno.
  - *Expansão de operações no estrangeiro.* A expansão ou aquisição de unidades operacionais no estrangeiro traz consigo novos riscos e, muitas vezes, riscos específicos que podem afetar o controlo interno, como por exemplo riscos adicionais ou alterados decorrentes das transações em moeda estrangeira.
  - *Novas diretrizes contabilísticas.* A adoção de novos princípios contabilísticos ou a alteração de princípios contabilísticos existentes pode afetar os riscos na preparação de demonstrações financeiras.

### **Sistema de Informação Relevante para o Relato Financeiro, Incluindo os Respetivos Processos de Negócio, e Comunicação**

5. Um sistema de informação é composto pela infraestrutura (componentes físico e de hardware) e software e por pessoas, procedimentos e dados. Muitos sistemas de informação fazem uso extensivo de tecnologias de informação (TI).
6. O sistema de informação relevante para os objetivos de relato financeiro, que inclui o sistema de relato financeiro, abrange métodos e registos que:
  - Identificam e registam todas as transações válidas.
  - Descrevem em tempo oportuno as transações com suficiente detalhe para permitir uma classificação apropriada das transações para efeitos do relato financeiro.
  - Mensuram o valor das transações de uma forma que permite registar o seu valor monetário apropriado nas demonstrações financeiras.
  - Determinam o período em que ocorreram as transações, a fim de permitir o seu registo no período contabilístico apropriado.
  - Apresentam apropriadamente as transações e as respetivas divulgações nas demonstrações financeiras.
7. A qualidade da informação gerada pelo sistema afeta a capacidade do órgão de gestão para tomar decisões apropriadas na gestão e controlo das atividades da entidade e para preparar relatórios financeiros fiáveis.
8. A comunicação, que inclui proporcionar um conhecimento das funções e responsabilidades individuais respeitantes ao controlo interno do relato financeiro, pode assumir a forma de manuais de políticas, manuais de contabilidade e de relato financeiro e memorandos. A comunicação pode ainda ser feita eletronicamente, verbalmente ou através de ações do órgão de gestão.

### **Atividades de Controlo**

9. Em geral, as atividades de controlo que podem ser relevantes para uma auditoria podem ser classificadas como políticas e procedimentos que respeitam a:
  - *Revisões de desempenho.* Estas atividades de controlo incluem: revisões e análises do desempenho real face a orçamentos, a previsões e ao desempenho do período anterior; a conjugação de diferentes conjuntos de informação – operacional ou financeira – juntamente com análises das relações existentes e com medidas de investigação e de correção; a comparação da informação interna com fontes externas; e a revisão do desempenho da função ou atividade.

- *Processamento da informação.* Os dois grandes grupos de atividades de controlo dos sistemas de informação são os controlos aplicativos, que se aplicam ao processamento de aplicações informáticas individuais, e os controlos informáticos gerais, que são políticas e procedimentos que se relacionam com muitas aplicações e apoiam o funcionamento eficaz dos controlos aplicativos, contribuindo para assegurar o funcionamento apropriado e contínuo dos sistemas de informação. Exemplos de controlos aplicativos incluem a verificação da correção aritmética dos registos, a manutenção e revisão de contas e balancetes, os controlos automáticos, como verificações de dados introduzidos e verificações de sequências numéricas, e o acompanhamento manual de relatórios de exceção. Exemplos de controlos informáticos gerais incluem os controlos sobre a alteração de programas, os controlos que restringem o acesso a programas e dados, os controlos sobre a implementação de novas versões de pacotes de aplicações de software e os controlos sobre os programas do sistema que restringem o acesso ou monitorizam o uso das funcionalidades do sistema que possam alterar dados ou registos financeiros sem deixar pista para auditoria.
- *Controlos físicos.* Controlos que abrangem:
  - A segurança física dos ativos, incluindo salvaguardas adequadas como instalações protegidas para o acesso a ativos e registos.
  - A autorização para acesso a programas de computador e a ficheiros de dados.
  - A contagem periódica e a comparação com as quantias evidenciadas nos registos de controlo (por exemplo, comparar os resultados de contagens de dinheiro, de títulos e de inventários com os registos contabilísticos).

A extensão até à qual os controlos físicos destinados a evitar o roubo de ativos são relevantes para a fiabilidade da preparação das demonstrações financeiras e, portanto, para a auditoria, depende de circunstâncias como o grau de suscetibilidade dos ativos a apropriação indevida.

- *Segregação de funções.* Atribuir a pessoas diferentes a responsabilidade pela autorização de transações, pelo registo de transações e pela custódia dos ativos. A segregação de funções destina-se a reduzir as oportunidades de que qualquer pessoa esteja em posição de perpetrar e ocultar erros ou fraude no decurso normal das suas funções.

10. Algumas atividades de controlo podem depender da existência de políticas apropriadas a um nível mais elevado estabelecidas pelo órgão de gestão ou pelos encarregados da governação. Por exemplo, os controlos de autorização podem ser delegados segundo orientações estabelecidas, como critérios de investimento fixados pelos encarregados da governação. Alternativamente,

transações não rotineiras, tais como aquisições ou desinvestimentos significativos, podem exigir uma aprovação específica a alto nível, incluindo, em alguns casos, a aprovação dos acionistas.

### Monitorização de Controlos

11. Uma responsabilidade importante do órgão de gestão é a de estabelecer e manter o controlo interno numa base permanente. A monitorização dos controlos pelo órgão de gestão inclui considerar se estes estão a operar como pretendido e se são modificados de forma apropriada quando as condições se alteram. A monitorização de controlos pode incluir atividades como a verificação pelo órgão de gestão de que as reconciliações bancárias estão a ser preparadas em tempo oportuno, a avaliação pelos auditores internos do cumprimento pelo pessoal de vendas das políticas da entidade relativas aos termos dos contratos de vendas e a supervisão pelo departamento jurídico do cumprimento das políticas da entidade em termos de ética e de práticas de negócio. A monitorização é também efetuada para assegurar que os controlos continuem a operar de forma eficaz ao longo do tempo. Por exemplo, se a frequência e o rigor das reconciliações bancárias não forem monitorizados, é provável que o pessoal deixe de as preparar.
12. Os auditores internos ou o pessoal que executa funções semelhantes podem contribuir para a monitorização dos controlos de uma entidade por meio de avaliações separadas. Geralmente, proporcionam com regularidade informação sobre o funcionamento do controlo interno, dando considerável atenção à avaliação da sua eficácia e comunicando informação sobre os pontos fortes e as deficiências no controlo interno e recomendações para a sua melhoria.
13. As atividades de monitorização podem incluir o uso de informação proveniente de comunicações de entidades externas que possa indicar problemas ou evidenciar áreas que necessitam de melhoria. Os clientes corroboram de forma implícita a faturação ao procederem ao pagamento das faturas ou ao reclamar quanto aos débitos que lhes foram efetuados. Adicionalmente, os reguladores podem comunicar com a entidade em relação a matérias que afetam o funcionamento do controlo interno, como por exemplo comunicações respeitantes a inspeções efetuadas por agências reguladoras do setor bancário. Igualmente, ao executar atividades de monitorização, o órgão de gestão pode considerar as comunicações dos auditores externos relativas ao controlo interno.

## Apêndice 2

(Ref: Parágrafos A41, A133)

### **Condições e Acontecimentos que Podem Indiciar Riscos de Distorção Material**

Apresentam-se a seguir exemplos de condições e acontecimentos que podem indiciar a existência de riscos de distorção material nas demonstrações financeiras. Os exemplos proporcionados cobrem um vasto leque de condições e acontecimentos. Porém, nem todas as condições e acontecimentos são relevantes para cada trabalho de auditoria, e a lista dos exemplos não é necessariamente completa.

- Operações em regiões economicamente instáveis, como por exemplo países com desvalorização monetária significativa ou economias com altas taxas de inflação.
- Operações expostas a mercados voláteis, como por exemplo negociação de futuros.
- Operações sujeitas a um elevado grau de regulação complexa.
- Aspectos relacionados com a continuidade e liquidez, incluindo a perda de clientes significativos.
- Limitações na disponibilidade de capital e crédito.
- Alterações no setor de atividade em que a entidade opera.
- Alterações na cadeia de fornecimento.
- Desenvolvimento ou oferta de novos produtos ou serviços ou orientação para novas linhas de negócio.
- Expansão para novas localizações.
- Alterações na entidade, tais como grandes aquisições ou reorganizações, ou outros acontecimentos não usuais.
- Entidades ou segmentos de negócio que irão provavelmente ser vendidos.
- Existência de alianças e empreendimentos conjuntos complexos.
- Uso de financiamento fora do balanço, de entidades com finalidade especial e de outros mecanismos complexos de financiamento.
- Transações significativas com partes relacionadas.
- Falta de pessoal com habilitações apropriadas ao nível da contabilidade e do relato financeiro.



- Alterações no pessoal chave, incluindo a saída de executivos chave.
- Deficiências no controlo interno, especialmente as não abordadas pelo órgão de gestão.
- Incentivos para o órgão de gestão e os empregados se envolverem em relato financeiro fraudulento.
- Inconsistências entre a estratégia de tecnologias de informação da entidade e as suas estratégias de negócio.
- Alterações no ambiente informático.
- Instalação de novos sistemas significativos de tecnologias de informação relacionados com o relato financeiro.
- Verificação das operações ou dos resultados financeiros da entidade por organismos reguladores ou governamentais.
- Distorções anteriores, historial de erros ou um volume significativo de ajustamentos no final do período.
- Volume significativo de transações não rotineiras ou não sistemáticas, incluindo transações com sociedades relacionadas e grandes transações geradoras de rédito no final do período.
- Transações registadas com base nas intenções do órgão de gestão, por exemplo em relação ao refinanciamento da dívida, a ativos para venda e à classificação de títulos negociáveis.
- Aplicação de novas diretrizes contabilísticas.
- Mensurações contabilísticas que envolvam processos complexos.
- Acontecimentos ou transações que envolvam incerteza significativa de mensuração, incluindo estimativas contabilísticas e divulgações relacionadas.
- Omissão, ou pouca clareza, de informação significativa nas divulgações.
- Litígios em curso e passivos contingentes, por exemplo concessão garantias em vendas, garantias financeiras e recuperação ambiental.

# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 320

## A MATERIALIDADE NO PLANEAMENTO E NA EXECUÇÃO DE UMA AUDITORIA

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

### ÍNDICE

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1
A Materialidade no Contexto de uma Auditoria .....	2–6
Data de Entrada em Vigor .....	7
<b>Objetivo</b> .....	8
<b>Definição</b> .....	9
<b>Requisitos</b>	
Determinar a Materialidade e a Materialidade de Execução ao Planear a Auditoria .....	10–11
Revisão à Medida que a Auditoria Progride .....	12–13
Documentação .....	14
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
A Materialidade e o Risco de Auditoria .....	A1
A Materialidade no Contexto de uma Auditoria .....	A2
Determinar a Materialidade e a Materialidade de Execução ao Planear a Auditoria .....	A3–A13
Revisão à Medida que a Auditoria Progride .....	A14

---

*A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 320, A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria, deve ser 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 aplicar o conceito de materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria de demonstrações financeiras. A ISA 450<sup>1</sup> explica como a materialidade é aplicada na avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se existirem, nas demonstrações financeiras.

### A Materialidade no Contexto de uma Auditoria

2. Os referenciais de relato financeiro debatem muitas vezes o conceito da materialidade no contexto da preparação e apresentação de demonstrações financeiras. Se bem que os referenciais de relato financeiro possam debater a materialidade em diferentes termos, geralmente explicam que:
  - As distorções, incluindo as omissões, são consideradas materiais se se esperar que, individualmente ou em conjunto, influenciem as decisões económicas tomadas pelos utilizadores com base nas demonstrações financeiras.
  - Os julgamentos acerca da materialidade são feitos à luz das circunstâncias envolventes e são afetados pela dimensão ou natureza de uma distorção ou pela combinação de ambas; e
  - Os julgamentos sobre questões que sejam materiais para os utilizadores das demonstrações financeiras baseiam-se na consideração das necessidades comuns de informação financeira dos utilizadores como um grupo.<sup>2</sup> Não é considerado o possível efeito de distorções sobre utilizadores individuais específicos, cujas necessidades podem variar amplamente.
3. Esta discussão, se estiver presente no referencial de relato financeiro aplicável, proporciona um quadro de referência para o auditor na determinação da materialidade para a auditoria. Se o referencial de relato financeiro aplicável não incluir uma discussão do conceito de materialidade, as características referidas no parágrafo 2 proporcionam ao auditor tal quadro de referência.

---

<sup>1</sup> ISA 450, *Avaliação de Distorções Identificadas Durante a Auditoria*

<sup>2</sup> Por exemplo, a “Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras”, adotada pelo International Accounting Standards Board em abril de 2001, indica que, para uma entidade com fins lucrativos, como os investidores são fornecedores de capital de risco para a empresa, proporcionar demonstrações financeiras que satisfaçam as necessidades desses investidores satisfará também a maior parte das necessidades de outros utilizadores que as demonstrações financeiras podem satisfazer.

4. A determinação da materialidade pelo auditor é uma matéria de julgamento profissional e é afetada pela sua perceção das necessidades de informação financeira dos utilizadores das demonstrações financeiras. Neste contexto, é razoável que o auditor assuma que os utilizadores:
  - (a) Têm um conhecimento razoável dos negócios, das atividades económicas e da contabilidade e estão dispostos a estudar a informação constante das demonstrações financeiras com razoável diligência;
  - (b) Entendem que as demonstrações financeiras são preparadas, apresentadas e auditadas com níveis de materialidade;
  - (c) Reconhecem as incertezas inerentes à mensuração de quantias com base no uso de estimativas, de julgamento e em considerações sobre acontecimentos futuros; e
  - (d) Tomam decisões económicas razoáveis na base da informação constante das demonstrações financeiras.
5. O conceito de materialidade é aplicado pelo auditor tanto no planeamento e execução da auditoria como na avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se existirem, nas demonstrações financeiras e na formação da opinião expressa no relatório do auditor. (Ref: Parágrafo A1)
6. Ao planear a auditoria, o auditor faz julgamentos acerca das distorções que serão consideradas materiais. Estes julgamentos proporcionam uma base para:
  - (a) Determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de avaliação do risco;
  - (b) Identificar e avaliar os riscos de distorção material; e
  - (c) Determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais.

A materialidade determinada aquando do planeamento de auditoria não estabelece, necessariamente, uma quantia abaixo da qual as distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, serão sempre consideradas imateriais. As circunstâncias relativas a algumas distorções podem fazer com que o auditor as avalie como materiais mesmo que não atinjam o nível da materialidade. Não é praticável conceber procedimentos de auditoria para detetar todas as distorções que possam ser materiais exclusivamente devido à sua natureza. Contudo, a consideração da natureza das potenciais distorções nas divulgações é relevante para a conceção dos procedimentos de auditoria para abordar o risco de distorção material<sup>3</sup>. Adicionalmente, quando o auditor avalia o efeito nas demonstrações financeiras de todas as

---

<sup>3</sup> See ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente*, parágrafos A134 e A135.

distorções não corrigidas, deve considerar não só a dimensão mas também a natureza das distorções não corrigidas e as circunstâncias particulares da sua ocorrência.<sup>4</sup> (Ref: Parágrafo A2)

### Data de Eficácia

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

### Objetivo

8. O objetivo do auditor é aplicar o conceito de materialidade de forma apropriada no planeamento e execução de uma auditoria.

### Definição

9. Para efeito das ISA, a materialidade de execução significa a quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores à materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras como um todo, com vista a reduzir para um nível apropriadamente baixo a probabilidade de as distorções não corrigidas e não detetadas agregadas excederem a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. Se aplicável, a materialidade de execução refere-se também à quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores ao nível ou níveis de materialidade, para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações.

### Requisitos

#### Determinar a Materialidade e a Materialidade de Execução ao Planear a Auditoria

10. Ao definir a estratégia global de auditoria, o auditor deve determinar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. Se, nas circunstâncias específicas da entidade, existirem uma ou mais classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações relativamente às quais se possa pensar que as distorções de quantias inferiores à materialidade para as demonstrações financeiras como um todo irão influenciar as decisões económicas de utilizadores tomadas com base nas demonstrações financeiras, o auditor deve também determinar o nível ou níveis de materialidade a aplicar a essas classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações. (Ref: Parágrafos A3 a A12)
11. O auditor deve determinar a materialidade de execução para efeito da avaliação dos riscos de distorção material e da determinação da natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais. (Ref: Parágrafo A13)

<sup>4</sup> ISA 450, parágrafo A21

## Revisão à Medida que a Auditoria Progride

12. O auditor deve rever a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações) se, no decorrer da auditoria, tomar conhecimento de informação que faria com que tivesse determinado inicialmente uma quantia (ou quantias) diferente(s). (Ref: Parágrafo A14)
13. Se o auditor concluir que é apropriada uma materialidade mais baixa para as demonstrações financeiras como um todo (e, se aplicável, para o nível ou níveis de materialidade para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações) do que a inicialmente determinada, deve determinar se é necessário rever a materialidade de execução e se a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria permanecem apropriadas.

## Documentação

14. O auditor deve incluir na documentação de auditoria as seguintes quantias e os fatores considerados na sua determinação:<sup>5</sup>
  - (a) A materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (ver o parágrafo 10);
  - (b) Se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações (ver o parágrafo 10);
  - (c) A materialidade de execução (ver o parágrafo 11); e
  - (d) Qualquer revisão das alíneas (a)-(c) à medida que a auditoria foi avançando (ver os parágrafos 12 e 13).

\*\*\*

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### A Materialidade e o Risco de Auditoria (Ref: Parágrafo 5)

- A1. Ao conduzir uma auditoria de demonstrações financeiras, os objetivos gerais do auditor são: obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material devido a fraude ou erro, habilitando-o, assim, a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável; e relatar sobre

---

<sup>5</sup> ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafos 8 a 11, e A6

as demonstrações financeiras, e comunicar conforme exigido pelas ISA, na base das conclusões do auditor.<sup>6</sup> O auditor obtém segurança razoável obtendo prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo.<sup>7</sup> O risco de auditoria é o risco de o auditor expressar uma opinião não apropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas. O risco de auditoria é função dos riscos de distorção material e do risco de deteção.<sup>8</sup> A materialidade e o risco de auditoria são considerados no decurso da auditoria, em particular, quando:

- (a) Se identificam e avaliam os riscos de distorção material;<sup>9</sup>
- (b) Se determina a natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais;<sup>10</sup> e
- (c) Se avalia o efeito das distorções não corrigidas, caso existam, nas demonstrações financeiras<sup>11</sup> e na formação da opinião expressa no relatório do auditor.<sup>12</sup>

### A Materialidade no Contexto de uma Auditoria (Ref: Parágrafo 6)

A2. Identificar e avaliar os riscos de distorção material<sup>13</sup> implica o uso de julgamento profissional para identificar as classes de transações, saldos de contas e divulgações, incluindo divulgações qualitativas, cujas distorções possam ser materiais (isto é, em geral, as distorções são consideradas materiais se for esperado que influenciam as decisões económicas dos utilizadores tomadas na base das demonstrações financeiras como um todo). Quando considera se as distorções em divulgações qualitativas podem ser materiais, o auditor pode identificar fatores relevantes tais como:

- As circunstâncias da entidade no período (por exemplo, a entidade pode ter feito uma concentração de atividades empresariais durante o período).
- O referencial de relato financeiro aplicável, incluindo as respetivas alterações (por exemplo, uma nova norma de relato financeiro pode exigir novas divulgações qualitativas que são significativas para a entidade).

<sup>6</sup> ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo 11

<sup>7</sup> ISA 200, parágrafo 17

<sup>8</sup> ISA 200, parágrafo 13(c)

<sup>9</sup> ISA 315 (Revista)

<sup>10</sup> ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

<sup>11</sup> ISA 450

<sup>12</sup> ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*

<sup>13</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 25, exige que o auditor identifique e avalie o risco de distorção material tanto ao nível das demonstrações financeiras, como ao nível da asserção.

- Divulgações qualitativas que são importantes para os utilizadores das demonstrações financeiras dada a natureza da entidade (por exemplo, divulgações sobre o risco de liquidez podem ser importantes para os utilizadores das demonstrações financeiras de uma instituição financeira).

### **Determinar a Materialidade e a Materialidade de Execução ao Planear a Auditoria**

*Considerações Específicas para Entidades do Setor Público* (Ref: Parágrafo 10)

- A3. No caso de uma entidade do setor público, os legisladores e os reguladores são muitas vezes os principais utilizadores das suas demonstrações financeiras. Para além disso, as demonstrações financeiras podem ser usadas para tomar decisões que não sejam decisões económicas. A determinação da materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações) numa auditoria das demonstrações financeiras de uma entidade do setor público é por isso influenciada pela lei, regulamento ou outra autoridade e pelas necessidades de informação financeira dos legisladores e do público em relação aos programas do setor público.

*Uso de Indicadores de Referência na Determinação da Materialidade para as Demonstrações Financeiras como um todo* (Ref: Parágrafo 10)

- A4. Determinar a materialidade envolve o exercício de julgamento profissional. Muitas vezes, o ponto de partida na determinação da materialidade para as demonstrações financeiras como um todo passa pela aplicação de uma percentagem sobre um indicador de referência escolhido. Os fatores que podem afetar a identificação de um indicador de referência apropriado incluem:
- Os elementos das demonstrações financeiras (por exemplo, ativos, passivos, capital próprio, rédito, gastos);
  - A eventual existência de itens nos quais os utilizadores das demonstrações financeiras de uma entidade em particular tendam a concentrar a sua atenção (por exemplo, para efeitos de avaliação do desempenho financeiro os utilizadores podem tender a concentrar-se no lucro, no rédito ou nos ativos líquidos);
  - A natureza da entidade, em que posição se encontra no seu ciclo de vida e o setor de atividade e ambiente económico em que opera;
  - A estrutura de propriedade da entidade e a forma como é financiada (por exemplo, se uma entidade é financiada exclusivamente através de dívida, em vez de capital próprio, os utilizadores podem dar mais ênfase aos ativos e às garantias que suportam do que aos resultados da entidade) e
  - A volatilidade relativa do indicador de referência.



- A5. Exemplos de indicadores de referência que podem ser apropriados, dependendo das circunstâncias da entidade, incluem categorias de rendimento relatado como lucro antes de impostos, rédito total, lucro bruto e gastos totais, total do capital próprio ou valor do ativo líquido. O lucro antes de impostos relativo a operações em continuação é muitas vezes usado pelas entidades com fins lucrativos. Quando o lucro antes de impostos relativo a operações em continuação é volátil, poderão ser mais apropriados outros indicadores de referência, como o lucro bruto ou os réditos totais.
- A6. Em relação ao indicador de referência escolhido, os dados financeiros relevantes incluem geralmente os resultados e a posição financeira de períodos anteriores, os resultados e a posição financeira do período até à data e os orçamentos ou previsões do período corrente ajustados em função de alterações significativas nas circunstâncias da entidade (por exemplo, a aquisição de negócios significativos) e de alterações relevantes nas condições do setor de atividade ou do ambiente económico em que a entidade opera. Por exemplo, quando a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo é determinada para uma entidade em particular, como ponto de partida, com base numa percentagem do lucro antes de impostos relativo a operações em continuação, circunstâncias que originem uma diminuição ou aumento excepcional de tal lucro podem levar o auditor a concluir que a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo será determinada com maior propriedade se for usado um valor normalizado de lucro antes de impostos relativo a operações em continuação com base em resultados passados.
- A7. A materialidade diz respeito às demonstrações financeiras sobre as quais o auditor está a relatar. Quando as demonstrações financeiras são preparadas para um período de relato financeiro superior ou inferior a doze meses, como pode acontecer no caso de uma nova entidade ou de uma alteração no período de relato financeiro, a materialidade diz respeito às demonstrações financeiras preparadas para esse período de relato financeiro.
- A8. Determinar uma percentagem a aplicar a um indicador de referência escolhido envolve o exercício de julgamento profissional. Existe uma relação entre a percentagem e o indicador de referência escolhido, de tal forma que uma percentagem aplicada ao lucro antes de impostos relativo a operações em continuação será geralmente mais alta do que uma percentagem aplicada ao rédito total. Por exemplo, o auditor pode considerar que cinco por cento do lucro antes de impostos relativo a operações em continuação é um valor apropriado para uma entidade com fins lucrativos numa indústria transformadora, enquanto que um por cento do rédito total ou dos gastos totais é apropriado para uma entidade não lucrativa. No entanto, dependendo das circunstâncias, podem ser consideradas apropriadas percentagens mais altas ou mais baixas.

### Considerações Específicas para Pequenas Entidades

- A9. Quando o lucro antes de impostos relativo a operações em continuação for consistentemente nominal, como pode acontecer com um negócio gerido pelo proprietário em que este fica com a maior parte do lucro antes de impostos na forma de remuneração, um indicador de referência como o lucro antes de remunerações e impostos poderá ser mais relevante.

### Considerações Específicas para Entidades do Setor Público

- A10. Numa auditoria de uma entidade do setor público, o custo total ou o custo líquido (gastos menos réditos ou dispêndios menos recebimentos) podem ser indicadores de referência apropriados para atividades de programas. Quando uma entidade do setor público tem a custódia de ativos públicos, os ativos podem ser um indicador de referência apropriado.

### *Nível ou Níveis de Materialidade para Classes Particulares de Transações, Saldos de Contas ou Divulgações (Ref: Parágrafo 10)*

- A11. Os fatores que podem indicar a existência de uma ou mais classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações relativamente às quais se possa razoavelmente prever que distorções de quantias inferiores à materialidade para as demonstrações financeiras como um todo influenciem as decisões económicas dos utilizadores tomadas com base das demonstrações financeiras incluem:

- Se a lei, regulamento ou o referencial de relato financeiro aplicável afetam as expectativas dos utilizadores quanto à mensuração ou divulgação de determinados itens (por exemplo, transações com partes relacionadas, remuneração do órgão de gestão e dos encarregados da governação, e análises de sensibilidade sobre o justo valor de estimativas contabilísticas com elevada incerteza de estimação).
- As principais divulgações em relação ao setor de atividade em que a entidade opera (por exemplo, custos de investigação e desenvolvimento de uma sociedade farmacêutica).
- Se a atenção está centrada num dado aspeto do negócio da entidade que é divulgado separadamente nas demonstrações financeiras (por exemplo, divulgações sobre segmentos ou sobre uma concentração de atividades empresariais significativa).

- A12. Ao considerar se, nas circunstâncias específicas da entidade, tais classes de transações, saldos de contas ou divulgações existem, o auditor pode considerar útil inteirar-se dos pontos de vista e expectativas dos encarregados da governação e do órgão de gestão.

*Materialidade de Execução* (Ref: Parágrafo 11)

- A13. Planear a auditoria exclusivamente para detetar distorções individualmente materiais não toma em conta o facto de que um conjunto de distorções individualmente imateriais poderá originar que as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas e não deixar margem para possíveis distorções não detetadas. A materialidade de execução (que, como definido, é uma ou mais quantias) é estabelecida para reduzir a um nível apropriadamente baixo a probabilidade de que o conjunto de distorções não corrigidas e não detetadas nas demonstrações financeiras exceda a materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras como um todo. De forma análoga, a materialidade de execução relativa a um nível de materialidade determinado para uma classe particular de transações, saldos de contas ou divulgações é estabelecida para reduzir a um nível apropriadamente baixo a probabilidade de que o conjunto de distorções não corrigidas e não detetadas nessa classe particular de transações, saldos de contas ou divulgações exceda o nível de materialidade estabelecido para essa classe de transações, saldos de contas ou divulgações. A determinação da materialidade de execução não é um simples cálculo mecânico e envolve o exercício de julgamento profissional. Essa determinação é afetada: pelo conhecimento que o auditor tem da entidade, atualizado durante a execução dos procedimentos de avaliação do risco; e pela natureza e extensão das distorções identificadas em auditorias anteriores e, portanto, pelas suas expectativas em relação a distorções no período corrente.

**Revisão à Medida que a Auditoria Progride** (Ref: Parágrafo 12)

- A14. A materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações) poderá ter de ser revista em consequência de uma alteração nas circunstâncias ocorrida durante a auditoria (por exemplo, uma decisão de alienar uma parte importante do negócio da entidade), de novas informações ou de uma alteração do conhecimento que o auditor tem da entidade e das suas operações em consequência da execução de procedimentos de auditoria adicionais. Por exemplo, se durante a auditoria houver indícios de que os resultados financeiros reais vão ser substancialmente diferentes dos resultados financeiros previstos para o final do período que foram inicialmente usados para determinar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo, o auditor revê essa materialidade.

# 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
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1
Data de Eficácia .....	2
<b>Objetivo</b> .....	3
<b>Definições</b> .....	4
<b>Requisitos</b>	
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 eApropriação da Prova de Auditoria .....	25–27
Documentação .....	28–30
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Respostas Globais .....	A1–A3
Procedimentos de Auditoria que Respondem aos Riscos de Distorção Material Avaliados ao Nível de Asserção .....	A4–A58
Adequação da Apresentação das Demonstrações Financeiras .....	A59
Avaliar a Suficiência eApropriação da Prova de Auditoria .....	A60–A62
Documentação .....	A63

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)<sup>1</sup> 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)

<sup>1</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*

### **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)
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, saldos de contas ou divulgações, incluindo:
    - (i) A probabilidade de distorção material devido às características particulares da classe de transações, saldos de contas ou divulgações relevantes (isto é, o risco inerente); e
    - (ii) Se a avaliação do risco toma em conta os controlos relevantes (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 pretende confiar na 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 relevantes se:
  - (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 pretende confiar na 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 A29)
  - (b) 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 A30 e A31)

## 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 A33–A34)

## 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 elementos do controlo interno, incluindo o ambiente de controlo, a monitorização dos controlos pela entidade 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 A35)

14. Se o auditor planejar usar a prova de auditoria obtida numa auditoria anterior acerca da eficácia operacional de controlos específicos, deve estabelecer a relevância 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 A36)
- (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 A37 a A39)

#### Controlos sobre Riscos Significativos

15. Se o auditor planejar 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 relevantes, 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 A40)

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 A41)



- (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 potenciais riscos de distorção 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 A42–A47)
- 19. O auditor deve considerar se devem ser executados procedimentos de confirmação externa como procedimentos substantivos de auditoria. (Ref: Parágrafos A48–A51)

### **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 A52)

### **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 A53)

### **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 A54–A57)

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 A58)

### **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 referencial de relato financeiro 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 A59)

### **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 A60 e A61)
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 A62)
27. Se o auditor não obtiver prova de auditoria suficiente e apropriada quanto a uma asserção material das demonstrações financeiras, 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:<sup>2</sup>
- (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;

---

<sup>2</sup> ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafos 8–11, e A6

- (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 A63)
29. Se o auditor planejar 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.
  - Aumentar a supervisão.
  - Incorporar elementos adicionais de imprevisibilidade na seleção de procedimentos de auditoria adicionais a executar.
  - Fazer alterações gerais à natureza, oportunidade ou extensão dos procedimentos de auditoria, como por exemplo executar procedimentos substantivos no final do período em vez de numa data intercalar ou modificar a natureza dos procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria mais persuasiva.
- 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 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 relevante. Isto pode acontecer porque os procedimentos de avaliação do risco pelo auditor não identificaram quaisquer controlos eficazes relevantes para a asserção ou porque testar os controlos seria ineficiente e por isso o auditor não tem a intenção de confiar na 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.

Contudo, conforme exigido pelo parágrafo 18, independentemente da abordagem selecionada, 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 uma atividade de 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. Os riscos avaliados pelo auditor 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 da asserção de plenitude, enquanto os procedimentos substantivos podem dar melhor resposta ao risco avaliado de distorção 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 devido a controlos internos 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, conseqüentemente, 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.
- 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 muitas atividades de controlo que possam ser identificadas 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 atividades de controlo ou de outros componentes de controlo 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. 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, conseqüentemente, 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.
  - Inspeccionar 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.<sup>3</sup> 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 relevantes.

### **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 atividades de controlo, como atividades de controlo executadas por um computador. Nestas

<sup>3</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 30

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.

### **Extensão dos testes aos controles**

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

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

A ISA 530<sup>4</sup> 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 controle automatizado. Será de esperar que um controle automatizado funcione de forma consistente, a menos que o programa (incluindo as tabelas, ficheiros ou outros dados permanentes que utiliza) seja alterado. Assim que o auditor determine que um controle automatizado está a funcionar como pretendido (o que pode acontecer no momento em que o controle é inicialmente implementado ou em qualquer outra data), pode considerar a execução de testes para determinar que o controle continua a funcionar com eficácia. Estes testes podem incluir a determinação de que:

- Não foram feitas alterações ao programa sem os controles apropriados de alteração de programas;
- O processamento das transações é efetuado com a versão autorizada do programa; e
- Outros controles gerais relevantes são eficazes.

Estes testes podem também incluir a determinação de que não foram feitas alterações ao programa, como pode ser o caso quando a entidade

---

<sup>4</sup> ISA 530, *Amostragem de Auditoria*

usa pacotes de aplicações informáticas que não precisa de alterar nem sujeitar a manutenção. Por exemplo, o auditor pode inspecionar o registo da administração da segurança informática para obter prova de auditoria de que não ocorreu qualquer acesso não autorizado durante o período.

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

- A30. Em algumas circunstâncias, pode ser necessário obter prova de auditoria que suporte o funcionamento eficaz de controlos indiretos. Por exemplo, quando o auditor decide testar a eficácia de uma revisão pelo utilizador de relatórios de exceção relativos a vendas em excesso face aos limites de crédito autorizados, a revisão pelo utilizador e o respetivo seguimento é o controlo diretamente relevante para o auditor. Os controlos sobre o rigor da informação contida nos relatórios (por exemplo, os controlos informáticos gerais) são descritos como controlos “indiretos”.
- A31. Dada a consistência inerente ao processamento por tecnologias de informação, a prova de auditoria acerca da implementação de um controlo de aplicação automatizado, quando considerado em combinação com prova de auditoria acerca da eficácia operacional dos controlos gerais da entidade (em particular controlos de alterações), pode também proporcionar prova de auditoria substancial acerca da sua eficácia operacional.

Oportunidade dos Testes aos Controlos

Período pretendido de confiança (Ref: Parágrafo 11)

- A32. 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 monitorização dos controlos pela entidade.

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

- A33. 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.

A34. 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)

A35. 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 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))

A36. A relevância 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))

A37. 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.

A38. Em geral, quanto mais alto é o risco de distorção material ou maior a confiança nos controlos, menor é provavelmente o período de tempo 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 deficiente monitorização de controlos.
- Um elemento manual significativo nos controlos relevantes.
- Alterações no pessoal que afetem de forma significativa a aplicação do controlo.
- Alterações nas circunstâncias que indiquem a necessidade de alteração do controlo.
- Deficientes controlos informáticos gerais.

A39. 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 16–17)

A40. Uma distorção material detetada pelos procedimentos do auditor é um forte indicador da existência de uma deficiência significativa no controlo interno.

A41. 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)

A42. O parágrafo 18 exige que o auditor conceba e execute procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldos de contas ou divulgações materiais, independentemente dos riscos de distorção material avaliados. 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 ao controlo interno, incluindo a possibilidade de derrogação pelo órgão de gestão.

### **Natureza e Extensão de Procedimentos Substantivos**

- A43. 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.
- A44. 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<sup>5</sup> estabelece requisitos e proporciona orientação sobre a aplicação de procedimentos analíticos durante uma auditoria.
- A45. A natureza do risco e 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.
- A46. Uma vez que a avaliação do risco de distorção material tem em conta o controlo interno, 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.
- A47. 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 seleccionar. Ver a ISA 500.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> ISA 520, *Procedimentos Analíticos*

<sup>6</sup> ISA 500, *Prova de Auditoria*, parágrafo 10

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

- A48. 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 crédito 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:
- Saldo bancários e outras informações relevantes para o relacionamento com bancos.
  - Saldo 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.
  - Saldo e condições de contas a pagar.
- A49. 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.
- A50. 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.

A51. 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)

A52. 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)

A53. 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)**

- A54. 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)

- A55. 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.
- A56. 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 relevantes.

- 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.

A57. 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 relevante para o relato financeiro 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)

A58. 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)

A59. A apreciação da apresentação, arrumação e conteúdo apropriados das demonstrações financeiras inclui, por exemplo, avaliar a terminologia usada conforme exigido pelo referencial de relato financeiro 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 25–27)

A60. Uma auditoria de demonstrações financeiras é um processo cumulativo e iterativo. À medida que o auditor executa procedimentos de auditoria planejados, a prova de auditoria obtida pode fazer com que o auditor modifique a natureza, oportunidade ou extensão de outros procedimentos de auditoria planejados. 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 planejados, com base na consideração revista dos riscos avaliados para todas ou algumas classes de transações, saldos de contas ou divulgações e respetivas asserções. A ISA 315 (Revista) contém orientações adicionais sobre a revisão da avaliação do risco pelo auditor.<sup>7</sup>

- A61. 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.

<sup>7</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 31

- 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, incluindo o controlo interno da entidade.

**Documentação** (Ref: Parágrafo 28)

- A63. 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 controlo interno, pela disponibilidade da informação proveniente da entidade e pelas metodologias e tecnologias de auditoria usadas.

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 402**  
**CONSIDERAÇÕES DE AUDITORIA RELATIVAS A UMA**  
**ENTIDADE QUE UTILIZA UMA ORGANIZAÇÃO DE**  
**SERVIÇOS**

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

**ÍNDICE**

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1–5
Data de Eficácia .....	6
<b>Objetivos</b> .....	7
<b>Definições</b> .....	8
<b>Requisitos</b>	
Obter Conhecimento dos Serviços Prestados por uma Organização de Serviços, Incluindo o Controlo Interno .....	9–14
Responder aos Riscos de Distorção Material Avaliados .....	15–17
Relatórios Tipo 1 e Tipo 2 que Excluem os Serviços de uma Organização de Subserviços .....	18
Fraude, Incumprimento de Leis e Regulamentos e Distorções por Corrigir Relativamente a Atividades na Organização de Serviços .....	19
Relato pelo Auditor do Utente .....	20–22
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Obter Conhecimento dos Serviços Prestados por uma Organização de Serviços, Incluindo o Controlo Interno .....	A1–A23
Responder aos Riscos de Distorção Material Avaliados .....	A24–A39
Relatórios Tipo 1 e Tipo 2 que Excluem os Serviços de uma Organização de Subserviços .....	A40
Fraude, Incumprimento de Leis e Regulamentos e Distorções por Corrigir Relativamente a Atividades na Organização de Serviços .....	A41
Relato pelo Auditor do Utente .....	A42–A44



A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 402, *Considerações de Auditoria Relativas a uma Entidade que Utiliza uma Organização de Serviços*, 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 do utente no sentido de obter prova de auditoria suficiente e apropriada quando uma entidade utente utiliza os serviços de uma ou mais organizações de serviços. Especificamente, desenvolve a forma como o auditor do utente aplica a ISA 315 (Revista)<sup>1</sup> e a ISA 330<sup>2</sup> para obter um conhecimento suficiente da entidade utente, incluindo o controlo interno relevante para a auditoria, para identificar e avaliar os riscos de distorção material e para conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais que deem resposta a esses riscos.
2. Muitas entidades contratam externamente partes do seu negócio a organizações que prestam serviços que vão desde a execução de uma tarefa específica sob a direção de uma entidade à substituição da totalidade das unidades de negócio ou funcionais de uma entidade, como a função de cumprimento das obrigações fiscais. Muitos dos serviços prestados por estas organizações são parte integrante das operações comerciais da entidade, mas nem todos esses serviços são relevantes para a auditoria.
3. Os serviços prestados por uma organização de serviços são relevantes para a auditoria das demonstrações financeiras de uma entidade utente quando esses serviços e os controlos a que estão sujeitos são parte do sistema de informação da entidade utente, incluindo os respetivos processos de negócio, relevante para o relato financeiro. Embora a maioria dos controlos na organização de serviços se relacionem provavelmente com o relato financeiro, podem existir outros controlos que sejam também relevantes para a auditoria, como controlos da salvaguarda de ativos. Os serviços de uma organização de serviços são parte do sistema de informação da entidade utente, incluindo os respetivos processos de negócio, relevante para o relato financeiro se tiverem efeitos em qualquer uma das seguintes situações:
  - (a) As classes de transações nas operações da entidade utente que são significativas para as suas demonstrações financeiras;
  - (b) Os procedimentos, tanto no contexto das tecnologias de informação (TI) quanto dos sistemas manuais, através dos quais as transações da entidade utente são iniciadas, registadas, processadas, corrigidas conforme necessário, transferidas para o razão geral e relatadas nas demonstrações financeiras;

<sup>1</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*

<sup>2</sup> ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

- (c) Os registos contabilísticos relacionados, quer sejam em formato eletrónico quer sejam manuais, que suportam a informação e contas específicas nas demonstrações financeiras da entidade utente usadas para iniciar, registar, processar e relatar as transações da entidade utente, incluindo a correção de informação incorreta e a forma como a informação é transferida para o razão geral;
  - (d) A forma como o sistema de informação da entidade utente capta acontecimentos e condições, que não sejam transações, que sejam significativos para as demonstrações financeiras;
  - (e) O processo de relato financeiro usado para preparar as demonstrações financeiras da entidade utente, incluindo estimativas contabilísticas e divulgações significativas; e
  - (f) Os controlos que envolvem os lançamentos de diário, incluindo os lançamentos de diário ocasionais, usados para registar transações ou ajustamentos não recorrentes e não usuais.
4. A natureza e extensão de trabalho a executar pelo auditor do utente no que respeita aos serviços prestados por uma organização de serviços dependem da natureza e importância desses serviços para a entidade utente e da relevância desses serviços para a auditoria.
5. Esta ISA não se aplica a serviços prestados por instituições financeiras que estejam limitados ao processamento de transações expressamente autorizadas pela entidade, para uma conta da entidade mantida na instituição financeira, como o processamento por um banco de transações numa conta corrente ou o processamento por um corretor de transações de títulos. Adicionalmente, esta ISA não se aplica à auditoria de transações decorrentes de interesses financeiros detidos noutras entidades, tais como parcerias, sociedades e empreendimentos conjuntos, quando esses interesses são contabilizados e relatados aos seus detentores.

### **Data de Eficácia**

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

### **Objetivos**

7. Os objetivos do auditor do utente, quando essa entidade utiliza os serviços de uma organização de serviços, são:
- (a) Obter conhecimento da natureza e importância dos serviços prestados pela organização de serviços e do seu efeito no controlo interno da entidade utente relevante para a auditoria, de modo suficiente para identificar e avaliar os riscos de distorção material; e
  - (b) Conceber e executar procedimentos de auditoria que deem resposta a esses riscos.



## Definições

8. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
- (a) Auditor do serviço – Um auditor que, a pedido da organização de serviços, emite um relatório de garantia de fiabilidade sobre os controlos de uma organização de serviços.
  - (b) Auditor do utente – Um auditor que audita e relata sobre as demonstrações financeiras de uma entidade utente.
  - (c) Controlos complementares da entidade utente – Controlos que, na conceção do seu serviço, a organização de serviços assume que serão implementados por entidades utentes e que, se necessário para atingir objetivos de controlo, são identificados na descrição do seu sistema.
  - (d) Entidade utente – Uma entidade que usa uma organização de serviços e cujas demonstrações financeiras estão a ser auditadas.
  - (e) Organização de serviços – Uma organização terceira (ou um segmento de uma organização terceira) que presta serviços a entidades utentes que são parte dos sistemas de informação dessas entidades relevantes para o relato financeiro.
  - (f) Organização de subserviços – Uma organização de serviços usada por uma outra organização de serviços para executar alguns dos serviços prestados a entidades utentes que são parte dos sistemas de informação dessas entidades utentes relevantes para o relato financeiro.
  - (g) Relatório sobre a descrição e conceção de controlos numa organização de serviços (referido nesta ISA como um relatório tipo 1) – Um relatório que compreende:
    - (i) Uma descrição, preparada pelo órgão de gestão da organização de serviços, do sistema, dos objetivos de controlo e dos controlos relacionados da organização de serviços concebidos e implementados numa data especificada; e
    - (ii) Um relatório pelo auditor do serviço com o objetivo de transmitir garantia razoável de fiabilidade que inclui a opinião do auditor do serviço sobre a descrição do sistema, objetivos de controlo e controlos relacionados da organização de serviços e sobre a adequação da conceção dos controlos para atingir os objetivos de controlo especificados.
  - (h) Relatório sobre a descrição, conceção e eficácia operacional de controlos numa organização de serviços (referido nesta ISA como um relatório tipo 2) – Um relatório que compreende:
    - (i) Uma descrição, preparada pelo órgão de gestão da organização de serviços, do sistema, objetivos de controlo e controlos relacionados da organização de serviços, da sua conceção e implementação

- numa data especificada ou ao longo de um período especificado e, em alguns casos, da sua eficácia operacional ao longo de um período especificado; e
- (ii) Um relatório pelo auditor do serviço com o objetivo de transmitir garantia de razoável fiabilidade que inclui:
    - a. A opinião do auditor do serviço sobre a descrição do sistema, objetivos de controlo e controlos relacionados da organização de serviços, sobre a adequação da conceção dos controlos para atingir os objetivos de controlo especificados e sobre a eficácia operacional desses controlos; e
    - b. Uma descrição dos testes aos controlos pelo auditor do serviço e os respetivos resultados.
  - (i) Sistema da organização de serviços – As políticas e procedimentos concebidos, implementados e mantidos pela organização de serviços para proporcionar às entidades utentes os serviços abrangidos pelo relatório do auditor do serviço.

## Requisitos

### **Obter Conhecimento dos Serviços Prestados por uma Organização de Serviços, Incluindo o Controlo Interno**

9. Aquando da obtenção do conhecimento da entidade utente de acordo com a ISA 315 (Revista),<sup>3</sup> o auditor do utente deve inteirar-se da forma como essa entidade utiliza os serviços de uma organização de serviços nas suas operações, incluindo: (Ref. Parágrafos A1 e A2)
- (a) A natureza dos serviços prestados pela organização de serviços e a importância desses serviços para a entidade utente, incluindo o respetivo efeito no seu controlo interno; (Ref. Parágrafos A3 a A5)
  - (b) A natureza e materialidade das transações processadas ou contas ou processos de relato financeiro afetados pela organização de serviços; (Ref. Parágrafo A6)
  - (c) O grau de interação entre as atividades da organização de serviços e as atividades da entidade utente; e (Ref. Parágrafo A7)
  - (d) A natureza do relacionamento entre a entidade utente e a organização de serviços, incluindo os termos contratuais relevantes para as atividades realizadas pela organização de serviços. (Ref. Parágrafos A8 a A11)

---

<sup>3</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 11

10. Quando obtém o conhecimento do controlo interno relevante para a auditoria de acordo com a ISA 315 (Revista),<sup>4</sup> o auditor do utente deve avaliar a conceção e implementação dos controlos relevantes nessa entidade que se relacionam com os serviços prestados pela organização de serviços, incluindo os que são aplicados às transações processadas pela organização de serviços. (Ref. Parágrafos A12 a A14)
11. O auditor do utente deve determinar se foi obtido um conhecimento suficiente da natureza e importância dos serviços prestados pela organização de serviços e do seu efeito no controlo interno da entidade relevante para a auditoria, que proporcione uma base para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material.
12. Se o auditor for incapaz de obter um conhecimento suficiente da entidade utente, deve procurar obter esse conhecimento a partir de um ou mais dos procedimentos seguintes:
  - (a) Obter um relatório tipo 1 ou tipo 2, se disponível;
  - (b) Contactar a organização de serviços, através da entidade utente, para obter informações específicas;
  - (c) Visitar a organização de serviços e executar procedimentos que proporcionem a informação necessária acerca dos controlos relevantes na organização de serviços; ou
  - (d) Usar um outro auditor para executar procedimentos que proporcionem a informação necessária acerca dos controlos relevantes na organização de serviços. (Ref. Parágrafos A15 a A20)

*Usar um Relatório Tipo 1 ou Tipo 2 para Suportar o Conhecimento pelo Auditor da Entidade Utente da Organização de Serviços*

13. Ao determinar a suficiência e apropriação da prova de auditoria fornecida por um relatório tipo 1 ou tipo 2, o auditor do utente deve obter satisfação quanto:
  - (a) À competência profissional do auditor do serviço e à sua independência da organização de serviços; e
  - (b) À adequação das normas segundo as quais foi emitido o relatório tipo 1 ou tipo 2. (Ref. Parágrafo A21)
14. Se o auditor do utente planear usar um relatório tipo 1 ou tipo 2 como prova de auditoria para suportar o seu conhecimento da conceção e implementação de controlos na organização de serviços, deve:

<sup>4</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 12

- (a) Apreciar se a descrição e conceção dos controlos na organização de serviços se refere a uma data ou a um período apropriados para as finalidades do auditor do utente;
- (b) Apreciar a suficiência e apropriação da prova proporcionada pelo relatório quanto ao conhecimento do controlo interno da entidade utente relevante para a auditoria; e
- (c) Determinar se os controlos complementares da entidade utente identificados pela organização de serviços são relevantes para a entidade utente e, em caso afirmativo, informar-se sobre se a entidade utente concebeu e implementou esses controlos. (Ref. Parágrafos A22 e A23)

### **Responder aos Riscos de Distorção Material Avaliados**

- 15. Ao responder aos riscos avaliados de acordo com a ISA 330, o auditor do utente deve:
  - (a) Determinar se está disponível prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante às asserções relevantes nas demonstrações financeiras a partir dos registos mantidos pela entidade utente e, se não for o caso,
  - (b) Executar procedimentos de auditoria adicionais para obter prova de auditoria suficiente e apropriada ou utilizar um outro auditor para executar esses procedimentos na organização de serviços em seu nome. (Ref. Parágrafos A24 a A28)

### *Testes aos Controlos*

- 16. Quando a avaliação do risco pelo auditor incluir a expectativa de que os controlos na organização de serviços estão a operar eficazmente, o auditor do utente deve obter prova de auditoria acerca da eficácia operacional desses controlos a partir de um ou mais dos seguintes procedimentos:
  - (a) Obter um relatório tipo 2, se disponível;
  - (b) Executar testes apropriados aos controlos na organização de serviços; ou
  - (c) Utilizar um outro auditor para executar testes aos controlos na organização de serviços em seu nome. (Ref. Parágrafos A29 e A30)

### **Usar um Relatório Tipo 2 como Prova de Auditoria de que os Controlos na Organização de Serviços Estão a Operar Eficazmente**

- 17. Se, de acordo com o parágrafo 16(a), o auditor do utente planear usar um relatório tipo 2 como prova de auditoria de que os controlos na organização de serviços estão a operar eficazmente, deve determinar se o relatório do

auditor do serviço proporciona prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da eficácia dos controlos para suportar a avaliação do risco pelo auditor do utente pelos seguintes meios:

- (a) Apreciando se a descrição, conceção e eficácia operacional dos controlos na organização de serviços se referem a uma data ou a um período apropriados para as finalidades do auditor do utente;
- (b) Determinando se os controlos complementares da entidade utente identificados pela organização de serviços são relevantes para a entidade utente e, em caso afirmativo, informando-se sobre se a entidade utente concebeu e implementou esses controlos e, em caso afirmativo, testando a sua eficácia operacional;
- (c) Apreciando a adequação do período de tempo coberto pelos testes aos controlos e o tempo decorrido desde a execução desses testes; e
- (d) Apreciando se os testes aos controlos executados pelo auditor do serviço e os respetivos resultados, conforme descritos no relatório do auditor do serviço, são relevantes para as asserções nas demonstrações financeiras da entidade utente e proporcionam prova de auditoria suficiente e apropriada para suportar a avaliação do risco pelo auditor do utente. (Ref. Parágrafos A31 a A39)

### **Relatórios Tipo 1 e Tipo 2 que Excluem os Serviços de uma Organização de Subserviços**

18. Se o auditor do utente planear usar um relatório tipo 1 ou tipo 2 que exclua os serviços prestados por uma organização de subserviços e esses serviços forem relevantes para a auditoria das demonstrações financeiras da entidade utente, o auditor do utente deve aplicar os requisitos desta ISA relativamente aos serviços prestados pela organização de subserviços. (Ref. Parágrafo A40)

### **Fraude, Incumprimento de Leis e Regulamentos e Distorções por Corrigir Relativamente a Atividades na Organização de Serviços**

19. O auditor do utente deve indagar do órgão de gestão da entidade utente se a organização de serviços relatou à entidade utente ou se a entidade utente tomou conhecimento, de outra forma, de qualquer fraude, incumprimento de leis e regulamentos ou distorções por corrigir que afetem as demonstrações financeiras da entidade utente. O auditor do utente deve avaliar a forma como estas matérias afetam a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais executados pelo auditor do utente, incluindo o seu efeito nas respetivas conclusões e relatório. (Ref. Parágrafo A41)

## Relato pelo Auditor do Utente

20. O auditor do utente deve modificar a opinião no seu relatório de acordo com a ISA 705 (Revista)<sup>5</sup> se for incapaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante aos serviços prestados pela organização de serviços relevantes para a auditoria das demonstrações financeiras da entidade utente. (Ref. Parágrafo A42)
21. O auditor do utente não se deve referir ao trabalho de um auditor do serviço no relatório do auditor do utente que contenha uma opinião não modificada, salvo se exigido por lei ou regulamento. Se essa referência for exigida por lei ou regulamento, o relatório do auditor do utente deve indicar que a referência não diminui a sua responsabilidade quanto à opinião de auditoria. (Ref. Parágrafo A43)
22. Se a referência ao trabalho de um auditor do serviço for relevante para a compreensão de uma modificação na opinião do auditor do utente, o relatório do auditor do utente deve indicar que esta referência não diminui a sua responsabilidade por essa opinião. (Ref. Parágrafo A44)

\*\*\*

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Obter conhecimento dos Serviços Prestados por uma Organização de Serviços, Incluindo o Controlo Interno

*Fontes de Informação* (Ref. Parágrafo 9)

- A1. A informação sobre a natureza dos serviços prestados por uma organização de serviços pode estar disponível a partir de uma ampla variedade de fontes, como:
  - Manuais de utilizador.
  - Descrições gerais do sistema.
  - Manuais técnicos.
  - O contrato ou acordo do nível de serviços entre a entidade utente e a organização de serviços.
  - Relatórios de organizações de serviços, de auditores internos ou de autoridades reguladoras sobre os controlos na organização de serviços.
  - Relatórios do auditor do serviço, incluindo cartas de recomendações, se disponíveis.

---

<sup>5</sup> ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*, parágrafo 6

- A2. O conhecimento obtido através da experiência do auditor do utente na organização de serviços, por exemplo através da experiência em outros trabalhos de auditoria, pode também ser útil na obtenção do conhecimento da natureza dos serviços prestados pela organização de serviços. Esse elemento pode ser particularmente útil se os serviços e os controlos sobre eles exercidos na organização de serviços estiverem altamente normalizados.

*Natureza dos Serviços Prestados pela Organização de Serviços* (Ref: Parágrafo 9(a))

- A3. Uma entidade utente pode utilizar uma organização de serviços que, por exemplo, processe transações e mantenha a respetiva responsabilidade ou registre transações e processe os respetivos dados. As organizações de serviço que prestam tais serviços incluem, por exemplo, departamentos bancários que investem e gerem ativos para planos de benefícios dos empregados ou para outros, bancos de crédito imobiliário que gerem hipotecas para outros e prestadores de serviços que fornecem pacotes de aplicações informáticas e um ambiente tecnológico que habilita os clientes a processar transações financeiras e operacionais.
- A4. Os serviços prestados por organizações de serviços que são relevantes para a auditoria incluem:
- A manutenção dos registos contabilísticos da entidade utente.
  - A gestão de ativos.
  - A iniciação, registo ou processamento de transações como agente da entidade utente.

*Considerações Específicas para Pequenas Entidades*

- A5. As pequenas entidades podem usar serviços externos de escrituração que vão desde o processamento de determinadas transações (por exemplo, o pagamento de impostos sobre salários) e a manutenção dos seus registos contabilísticos à preparação das suas demonstrações financeiras. A utilização de uma organização de serviços para a preparação das suas demonstrações financeiras não dispensa o órgão de gestão da pequena entidade e, quando apropriado, os encarregados da governação, das suas responsabilidades pelas demonstrações financeiras.<sup>6</sup>

<sup>6</sup> ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafos 4, A4 e A5

*Natureza e Materialidade das Transações Processadas pela Organização de Serviços* (Ref: Parágrafo 9(b))

- A6. Uma organização de serviços pode estabelecer políticas e procedimentos que afetam o controle interno da entidade utente. Estas políticas e procedimentos são, pelo menos em parte, física e operacionalmente separados da entidade utente. A importância dos controles da organização de serviços para os controles da entidade utente depende da natureza dos serviços prestados pela organização de serviços, incluindo a natureza e materialidade das transações que esta processa para a entidade utente. Em certas situações, as transações processadas e as contas afetadas pela organização de serviços podem não parecer materiais para as demonstrações financeiras da entidade utente, mas a natureza das transações processadas pode ser significativa e o auditor do utente pode determinar que nas circunstâncias é necessário inteirar-se desses controles.

*Grau de Interação entre as Atividades da Organização de Serviços e da Entidade Utente* (Ref: Parágrafo 9(c))

- A7. A importância dos controles da organização de serviços para os controles da entidade utente também depende do grau de interação entre as suas atividades e as da entidade utente. O grau de interação refere-se a até que ponto uma entidade utente é capaz e opta por implementar controles eficazes sobre o processamento efetuado pela organização de serviços. Por exemplo, existe um alto grau de interação entre as atividades da entidade utente e as atividades da organização de serviços quando a entidade utente autoriza transações e a organização de serviços processa e contabiliza essas transações. Nestas circunstâncias poderá ser praticável para a entidade utente implementar controles eficazes sobre essas transações. Por outro lado, quando a organização de serviços inicia ou faz o registo inicial, processa e contabiliza as transações da entidade utente, existe um grau de interação mais baixo entre as duas organizações. Nestas circunstâncias, a entidade utente pode não ser capaz ou pode optar por não implementar controles eficazes sobre essas transações na entidade utente e pode confiar nos controles da organização de serviços.

*Natureza do Relacionamento entre a Entidade Utente e a Organização de Serviços* (Ref: Parágrafo 9(d))

- A8. O contrato ou o acordo do nível de serviços entre a entidade utente e a organização de serviços pode prever matérias como:
- A informação a fornecer à entidade utente e as responsabilidades pela iniciação de transações relativas às atividades empreendidas pela organização de serviços;



- A aplicação de requisitos de organismos reguladores respeitantes à forma dos registos a manter ou ao acesso a esses registos;
  - A indemnização, se existir, a pagar à entidade utente no caso de uma falha de desempenho;
  - Se a organização de serviços fornecerá um relatório sobre os seus controlos e, em caso afirmativo, se esse relatório será de tipo 1 ou tipo 2;
  - Se o auditor do utente tem direito de acesso aos registos contabilísticos da entidade utente mantidos pela organização de serviços e a outra informação necessária para a condução da auditoria; e
  - Se o acordo permite a comunicação direta entre o auditor do utente e o auditor do serviço.
- A9. Existe um relacionamento direto entre a organização de serviços e a entidade utente e entre a organização de serviços e o auditor do serviço. Estes relacionamentos não criam necessariamente um relacionamento direto entre o auditor do utente e o auditor do serviço. Quando não existir relacionamento direto entre o auditor do utente e o auditor do serviço, as comunicações entre ambos são geralmente feitas através da entidade utente e da organização de serviços. Pode também ser criado um relacionamento direto entre o auditor do utente e o auditor do serviço, tendo em conta as considerações éticas e de confidencialidade relevantes. Um auditor do utente, por exemplo, pode utilizar um auditor do serviço para executar procedimentos em seu nome, nomeadamente:
- (a) Testes aos controlos na organização de serviços; ou
  - (b) Procedimentos substantivos sobre as transações e saldos das demonstrações financeiras da entidade utente mantidos pela organização de serviços.

#### Considerações Específicas para Entidades do Setor Público

- A10. Os auditores do setor público têm geralmente amplos direitos de acesso estabelecidos na legislação. Porém, podem surgir situações em que tais direitos de acesso não estejam disponíveis, por exemplo quando a organização de serviços está localizada numa jurisdição diferente. Em tais casos, um auditor do setor público poderá ter de se inteirar da legislação aplicável nessa outra jurisdição para determinar se podem ser obtidos direitos de acesso apropriados. Um auditor do setor público pode também obter ou pedir à entidade utente que garanta a incorporação do direito de acesso em quaisquer acordos contratuais entre a entidade utente e a organização de serviços.
- A11. Os auditores do setor público podem também usar um outro auditor para executar testes aos controlos ou procedimentos substantivos em relação ao cumprimento da lei, regulamento ou outra autoridade.

*Conhecer os Controlos Relativos a Serviços Prestados pela Organização de Serviços* (Ref: Parágrafo 10)

- A12. A entidade utente pode estabelecer controlos sobre os serviços da organização de serviços que podem ser testados pelo auditor do utente e que o podem habilitar a concluir que os controlos da entidade utente estão a operar com eficácia quanto a algumas ou a todas as asserções relacionadas, independentemente dos controlos em vigor na organização de serviços. Se uma entidade utente, por exemplo, usa uma organização de serviços para processar as suas transações de salários, pode estabelecer controlos sobre a prestação e receção de informação sobre salários que permitam evitar ou detetar distorções materiais. Estes controlos podem incluir:
- Comparar os dados submetidos à organização de serviços com relatórios de informação recebidos da organização de serviços depois dos dados terem sido processados.
  - Recalcular uma amostra das quantias da folha de salários para garantir a sua exatidão escriturária e analisar a razoabilidade da sua quantia total.
- A13. Nesta situação, o auditor do utente pode executar testes aos controlos da entidade utente sobre o processamento dos salários que lhe proporcionem uma base para concluir que os controlos da entidade utente estão a operar com eficácia quanto às asserções relacionadas com as transações de salários.
- A14. Conforme referido na ISA 315 (Revista),<sup>7</sup> a respeito de alguns riscos, o auditor do utente pode decidir que não é possível ou praticável obter prova de auditoria suficiente e apropriada apenas a partir de procedimentos substantivos. Estes riscos podem relacionar-se com o registo incorreto ou incompleto de classes de transações e saldos de contas rotineiros e significativos, cujas características permitem muitas vezes um processamento altamente automatizado, com pouca ou nenhuma intervenção manual. Estas características de processamento automatizado podem estar presentes especialmente quando a entidade utente utiliza organizações de serviços. Nestes casos, os controlos da entidade utente sobre aqueles riscos são relevantes para a auditoria e exige-se que o auditor do utente se inteire destes controlos e os avalie de acordo com os parágrafos 9 e 10 desta ISA.

*Procedimentos Adicionais Quando Não se Conseguir Obter um Conhecimento Suficiente a partir da Entidade Utente* (Ref: Parágrafo 12)

- A15. A decisão do auditor do utente sobre quais os procedimentos do parágrafo 12 a executar, individualmente ou em combinação, a fim de obter a informação necessária para proporcionar uma base para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material em relação ao uso da organização de serviços pela entidade utente, pode ser influenciada por matérias como:

---

<sup>7</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 30

- A dimensão tanto da entidade utente como da organização de serviços;
  - A complexidade das transações da entidade utente e a complexidade dos serviços prestados pela organização de serviços;
  - A localização da organização de serviços (por exemplo, o auditor do utente pode decidir usar um outro auditor para executar procedimentos na organização de serviços em seu nome se a organização de serviços estiver numa localização remota);
  - Se se espera que os procedimentos proporcionem ao auditor do utente prova de auditoria suficiente e apropriada com eficácia; e
  - A natureza do relacionamento entre a entidade utente e a organização de serviços.
- A16. Uma organização de serviços pode contratar um auditor do serviço para relatar sobre a descrição e conceção dos seus controlos (relatório tipo 1) ou sobre a descrição e conceção dos seus controlos e da sua eficácia operacional (relatório tipo 2). Os relatórios tipo 1 ou tipo 2 podem ser emitidos segundo a Norma Internacional sobre Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) 3402<sup>8</sup> ou segundo normas estabelecidas por uma organização emissora de normas autorizada ou reconhecida (que os pode identificar por nomes diferentes, como relatórios Tipo A ou Tipo B).
- A17. A disponibilidade de um relatório tipo 1 ou tipo 2 dependerá geralmente de o contrato entre uma organização de serviços e a entidade utente incluir uma cláusula para a emissão desse relatório pela organização de serviços. Uma organização de serviços pode também optar, por razões práticas, por disponibilizar um relatório tipo 1 ou tipo 2 às entidades utentes. Contudo, em alguns casos, um relatório tipo 1 ou tipo 2 pode não estar disponível para as entidades utentes.
- A18. Em algumas circunstâncias, uma entidade utente pode contratar externamente uma ou mais unidades de negócio ou funções significativas, nomeadamente todas as suas funções de planeamento e de cumprimento fiscal ou de finanças e contabilidade ou a função de controlo, com uma ou mais organizações de serviços. Uma vez que, nestas circunstâncias, poderá não estar disponível um relatório sobre os controlos na organização de serviços, visitar a organização de serviços poderá ser o procedimento mais eficaz para o auditor do utente se inteirar dos controlos na organização de serviços, dado que provavelmente existirá interação direta do órgão de gestão da entidade utente com o órgão de gestão da organização de serviços.
- A19. Pode ser utilizado um outro auditor para executar procedimentos que proporcionem a informação necessária acerca dos controlos relevantes na

<sup>8</sup> ISAE 3402, *Relatórios de Garantia de Fiabilidade sobre Controlos numa Organização de Serviços*

organização de serviços. Se tiver sido emitido um relatório tipo 1 ou tipo 2, o auditor do utente pode usar o auditor do serviço para executar esses procedimentos, dado que o auditor do serviço já tem um relacionamento com a organização de serviços. O auditor do utente que usa o trabalho de um outro auditor poderá considerar útil a orientação da ISA 600<sup>9</sup> dado que se relaciona com a compreensão do outro auditor (incluindo a respetiva independência e competência profissional) e do seu envolvimento no planeamento da natureza, extensão e oportunidade desse trabalho e na avaliação da suficiência e apropriação da prova de auditoria obtida.

- A20. Uma entidade utente pode usar uma organização de serviços que, por sua vez, usa uma organização de subserviços para prestar à entidade utente alguns dos serviços que são parte do sistema de informação relevante para o seu relato financeiro. A organização de subserviços pode ser uma entidade separada da organização de serviços ou pode estar relacionada com ela. Um auditor do utente poderá ter de considerar os controlos na organização de subserviços. Em situações em que são usadas uma ou mais organizações de subserviços, a interação entre as atividades da entidade utente e as da organização de serviços é alargada para incluir a interação entre a entidade utente, a organização de serviços e as organizações de subserviços. O grau desta interação, bem como a natureza e materialidade das transações processadas pela organização de serviços e pelas organizações de subserviços, são os fatores mais importantes que o auditor do utente deve considerar na determinação da importância dos controlos da organização de serviços e das organizações de subserviços para os controlos da entidade utente.

*Usar um Relatório Tipo 1 ou Tipo 2 para Suportar o Conhecimento da Organização de Serviços pelo Auditor do Utente* (Ref: Parágrafos 13 e 14)

- A21. O auditor do utente pode fazer indagações acerca do auditor do serviço à organização profissional do auditor do serviço ou a outros profissionais e indagar se o auditor do serviço está sujeito a supervisão reguladora. O auditor do serviço pode estar a exercer numa jurisdição em que são seguidas normas diferentes relativamente ao relato sobre controlos numa organização de serviços, podendo o auditor do utente obter informação acerca das normas usadas pelo auditor do serviço a partir da organização emissora de normas.
- A22. Um relatório tipo 1 ou tipo 2, juntamente com a informação acerca da entidade utente, pode ajudar o auditor do utente a inteirar-se:

---

<sup>9</sup> O parágrafo 2 da ISA 600, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores do Componente)*, dispõe que “Um auditor pode considerar útil esta ISA, adaptada conforme necessário às circunstâncias, quando envolver outros auditores na auditoria de demonstrações financeiras que não sejam demonstrações financeiras de grupos”. Ver também o parágrafo 19 da ISA 600.

- (a) Dos aspetos dos controlos na organização de serviços que podem afetar o processamento das transações da entidade utente, incluindo o recurso a organizações de subserviços;
- (b) Do fluxo de transações significativas através da organização de serviços, para determinar os pontos no fluxo de transações em que possam ocorrer distorções materiais nas demonstrações financeiras da entidade utente;
- (c) Dos objetivos de controlo na organização de serviços que são relevantes para as asserções das demonstrações financeiras da entidade utente; e
- (d) Se os controlos na organização de serviços estão convenientemente concebidos e implementados para prevenir ou detetar erros de processamento que possam resultar em distorções materiais nas demonstrações financeiras da entidade utente.

Um relatório tipo 1 ou tipo 2 pode ajudar o auditor do utente a obter um conhecimento suficiente para identificar e avaliar os riscos de distorção material. Um relatório tipo 1 não proporciona, porém, qualquer prova da eficácia operacional dos controlos relevantes.

- A23. Um relatório tipo 1 ou tipo 2 que se refira a uma data ou a um período fora do período de relato de uma entidade utente pode ajudar o auditor do utente a obter um conhecimento preliminar dos controlos implementados na organização de serviços se for complementado por informação corrente adicional proveniente de outras fontes. Se a descrição dos controlos da organização de serviços respeitar a uma data ou a um período anterior ao início do período sob auditoria, o auditor do utente pode executar procedimentos para atualizar a informação do relatório tipo 1 ou tipo 2, nomeadamente:
- Discutir as alterações na organização de serviços com o pessoal da entidade utente que possa estar em posição de ter conhecimento dessas alterações;
  - Rever a documentação e correspondência recente emitidas pela organização de serviços; ou
  - Discutir as alterações com o pessoal da organização de serviços.

### **Responder aos Riscos de Distorção Material Avaliados (Ref: Parágrafo 15)**

- A24. A possibilidade de que a utilização de uma organização de serviços aumente ou não o risco de distorção material de uma entidade utente depende da natureza dos serviços prestados e dos controlos sobre estes serviços. Em alguns casos, a utilização de uma organização de serviços pode diminuir o risco de distorção material de uma entidade utente, particularmente se a própria entidade utente não possuir as competências necessárias para empreender atividades específicas, como a iniciação, processamento e

registo de transações, ou não possuir recursos adequados (por exemplo, um sistema de TI).

- A25. Quando a organização de serviços mantém elementos materiais dos registos contabilísticos da entidade utente, poderá ser necessário que o auditor do utente tenha acesso direto a esses registos para obter prova de auditoria suficiente e apropriada relativa ao funcionamento dos controlos sobre esses registos, para validar transações e saldos neles registados ou ambos. Este acesso pode envolver a inspeção física de registos nas instalações da organização de serviços ou a consulta dos registos mantidos eletronicamente a partir da entidade utente, de outra localização ou ambos. Quando o acesso direto é possível eletronicamente, o auditor do utente pode por esse meio obter prova quanto à adequação dos controlos operados pela organização de serviços sobre a plenitude e integridade dos dados da entidade utente pelos quais a organização de serviços é responsável.
- A26. Ao determinar a natureza e extensão da prova de auditoria a obter em relação aos saldos que representam ativos detidos ou transações realizadas por uma organização de serviços em nome da entidade utente, o auditor do utente pode considerar os seguintes procedimentos:
- (a) Inspeccionar registos e documentos detidos pela entidade utente: a fiabilidade desta fonte de prova é determinada pela natureza e extensão dos registos contabilísticos e da documentação de suporte conservada pela entidade utente. Em alguns casos, a entidade utente pode não manter registos pormenorizados independentes ou documentação de transações específicas realizadas em seu nome.
  - (b) Inspeccionar registos e documentos detidos pela organização de serviços: o acesso do auditor do utente aos registos da organização de serviços pode ser estabelecido como parte dos acordos contratuais entre a entidade utente e a organização de serviços. O auditor do utente pode também usar um outro auditor para, em seu nome, obter acesso aos registos da entidade utente mantidos pela organização de serviços.
  - (c) Obter a confirmação de saldos e transações da organização de serviços: quando a entidade utente mantiver registos independentes de saldos e transações, a confirmação da organização de serviços corroborando os registos da entidade utente pode constituir prova de auditoria fiável respeitante à existência das transações e ativos em questão. Por exemplo, quando forem usadas múltiplas organizações de serviços, tais como um gestor de investimentos e um serviço de guarda de valores, e estas organizações de serviços mantiverem registos independentes, o auditor do utente pode confirmar saldos com estas organizações a fim de comparar esta informação com os registos independentes da entidade utente.

Se a entidade utente não mantiver registos independentes, a informação obtida através das confirmações da organização de serviços é meramente uma declaração do que está refletido nos registos mantidos pela organização de serviços. Deste modo, tais confirmações não constituem, isoladamente, prova de auditoria fiável. Nestas circunstâncias, o auditor do utente pode tentar identificar uma fonte alternativa de prova independente.

- (d) Executar procedimentos analíticos sobre os registos mantidos pela entidade utente ou sobre os relatórios recebidos da organização de serviços: a eficácia dos procedimentos analíticos variará provavelmente de asserção para asserção e será afetada pela extensão e detalhe da informação disponível.
- A27. Um outro auditor pode executar procedimentos de natureza substantiva em benefício dos auditores do utente. Esse trabalho pode envolver a execução, por um outro auditor, de procedimentos acordados pela entidade utente e o seu auditor e pela organização de serviços e o seu auditor do serviço. As conclusões resultantes dos procedimentos executados por um outro auditor são revistas pelo auditor do utente para determinar se constituem prova de auditoria suficiente e apropriada. Adicionalmente, podem existir requisitos impostos pelas autoridades governamentais ou pelos acordos contratuais através dos quais um auditor do serviço executa certos procedimentos que assumem uma natureza substantiva. Os resultados da execução dos procedimentos necessários a saldos e transações processados pela organização dos serviços podem ser usados por auditores do utente como parte da prova necessária para suportar as suas opiniões de auditoria. Nestas circunstâncias, poderá ser útil que o auditor do utente e o auditor do serviço cheguem a acordo, antes da execução dos procedimentos, quanto à documentação de auditoria ou ao acesso à documentação de auditoria que será fornecida ao auditor do utente.
- A28. Em determinadas circunstâncias, em particular quando uma entidade utente contrata externamente parte ou a totalidade da sua função financeira a uma organização de serviços, o auditor do utente pode enfrentar uma situação em que uma parte significativa da prova de auditoria está localizada na organização de serviços. Poderá ser necessário que o auditor do utente, ou outro auditor em seu nome, execute procedimentos substantivos na organização de serviços. Um auditor do serviço pode fornecer um relatório tipo 2 e, adicionalmente, pode executar procedimentos substantivos em nome do auditor do utente. O envolvimento de outro auditor não altera a responsabilidade do auditor do utente no sentido de obter prova de auditoria suficiente e apropriada que proporcione uma base razoável para suportar a sua opinião. Consequentemente, a consideração pelo auditor do utente sobre se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada e sobre se necessita executar procedimentos de auditoria adicionais inclui o envolvimento do

auditor do utente na direção, supervisão e execução dos procedimentos substantivos executados por um outro auditor, ou a prova desse envolvimento.

*Testes aos Controlos* (Ref: Parágrafo 16)

- A29. A ISA 330<sup>10</sup> exige que o auditor do utente conceba e execute testes aos controlos para obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto à eficácia operacional dos controlos relevantes em determinadas circunstâncias. No contexto de uma organização de serviços, este requisito aplica-se quando:
- (a) A avaliação pelo auditor do utente dos riscos de distorção material inclui uma expectativa de que os controlos na organização de serviços estão a operar com eficácia (isto é, o auditor do utente tenciona confiar na eficácia operacional dos controlos da organização de serviços na determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos substantivos); ou
  - (b) Os procedimentos substantivos, por si só ou em combinação com os testes à eficácia operacional dos controlos na entidade utente, não podem proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada ao nível da asserção.
- A30. Se não estiver disponível um relatório tipo 2, um auditor do utente pode contactar a organização de serviços, através da entidade utente, para pedir que seja contratado um auditor do serviço para proporcionar um relatório tipo 2 que inclua testes da eficácia operacional dos controlos relevantes, ou pode usar um outro auditor para executar procedimentos na organização de serviços que testem a eficácia operacional desses controlos. Um auditor do utente pode também visitar a organização de serviços e executar testes dos controlos relevantes se a organização de serviços der o seu acordo. As avaliações do risco pelo auditor do utente são baseadas na prova combinada proporcionada pelo trabalho de um outro auditor e pelos próprios procedimentos do auditor do utente.

*Usar um Relatório Tipo 2 como Prova de Auditoria de que os Controlos na Organização de Serviços Estão a Operar com Eficácia* (Ref: Parágrafo 17)

- A31. Um relatório tipo 2 pode destinar-se a satisfazer as necessidades de diferentes auditores do utente, pelo que os testes aos controlos e os resultados descritos no relatório do auditor do serviço podem não ser relevantes para asserções que sejam significativas nas demonstrações financeiras da entidade utente. Os testes aos controlos e os resultados relevantes são avaliados para determinar que o relatório do auditor do serviço proporciona prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da eficácia dos controlos para suportar a avaliação dos riscos pelo auditor do utente. Ao fazê-lo, o auditor do utente pode considerar os seguintes fatores:

---

<sup>10</sup> ISA 330, parágrafo 8



- (a) O período de tempo coberto pelos testes aos controles e o tempo decorrido desde a execução dos testes aos controles;
  - (b) O âmbito do trabalho do auditor do serviço e os serviços e processos cobertos, os controles testados e testes executados e o modo como os controles testados se relacionam com os controles da entidade utente;  
e
  - (c) Os resultados daqueles testes aos controles e a opinião do auditor do serviço sobre a eficácia operacional dos controles.
- A32. Relativamente a determinadas asserções, quanto mais curto for o período coberto por um teste específico e maior for o tempo decorrido desde a sua execução, menor será a prova de auditoria que o teste pode proporcionar. Comparando o período coberto pelo relatório tipo 2 com o período de relato financeiro da entidade utente, o auditor do utente pode concluir que o relatório tipo 2 oferece menos prova de auditoria se a correspondência entre o período coberto pelo relatório tipo 2 e o período relativamente ao qual o auditor do utente tenciona confiar no relatório for baixa. Quando for este o caso, um relatório tipo 2 que cubra um período precedente ou subsequente pode proporcionar prova de auditoria adicional. Noutros casos, o auditor do utente pode determinar que é necessário executar, ou utilizar um outro auditor para executar, testes aos controles na organização de serviços a fim de obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da eficácia operacional desses controles.
- A33. Pode também ser necessário que o auditor do utente obtenha prova adicional acerca de alterações significativas nos controles relevantes na organização de serviços fora do período coberto pelo relatório tipo 2 ou determine a execução de procedimentos adicionais. Os fatores relevantes para determinar qual a prova adicional de auditoria a obter acerca dos controles na organização de serviços que estiveram a operar fora do período coberto pelo relatório do auditor do serviço podem incluir:
- A importância dos riscos avaliados de distorção material ao nível da asserção;
  - Os controles específicos que foram testados durante o período intercalar e as suas alterações significativas desde que foram testados, incluindo alterações no sistema de informação, nos processos e no pessoal;
  - O grau até ao qual foi obtida prova de auditoria acerca da eficácia operacional desses controles;
  - A duração do período remanescente;
  - A extensão até à qual o auditor do utente pretende reduzir procedimentos substantivos adicionais com base na confiança nos controles; e

- A eficácia do ambiente de controlo e da monitorização de controlos na entidade utente.
- A34. Pode ser obtida prova de auditoria adicional, por exemplo, alargando os testes aos controlos ao período remanescente ou testando a monitorização de controlos da entidade utente.
- A35. Se o período de testes do auditor do serviço estiver completamente fora do período de relato financeiro da entidade, o auditor do utente não estará em condições de confiar nesses testes para concluir que os controlos da entidade utente estão a operar com eficácia, porque não proporcionam prova da eficácia dos controlos no período corrente de auditoria, a menos que sejam executados outros procedimentos.
- A36. Em determinadas circunstâncias, um serviço prestado por uma organização de serviços pode ser concebido no pressuposto de que a entidade utente irá implementar determinados controlos. Por exemplo, o serviço pode ser concebido no pressuposto de que a entidade utente terá controlos em vigor para autorizar transações antes de serem enviadas à organização de serviços para processamento. Nesta situação, a descrição dos controlos pela organização de serviços pode incluir uma descrição desses controlos complementares da entidade utente. O auditor do utente considera se esses controlos complementares da entidade utente são relevantes para o serviço que lhe é prestado.
- A37. Se o auditor do utente estiver convencido de que o relatório do auditor do serviço pode não proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada, por exemplo, se um relatório do auditor do serviço não contiver uma descrição dos testes aos controlos do auditor do serviço e respetivos resultados, o auditor do utente pode complementar o seu conhecimento dos procedimentos e conclusões do auditor do serviço contactando a organização de serviços, através da entidade utente, para solicitar uma discussão com o auditor do serviço sobre o âmbito e os resultados do seu trabalho. Da mesma forma, se o auditor do utente o considerar necessário, pode contactar a organização de serviços, através da entidade utente, para solicitar que o auditor do serviço execute procedimentos na organização de serviços. Alternativamente, o auditor do utente, ou outro auditor a seu pedido, pode executar tais procedimentos.
- A38. O relatório tipo 2 do auditor do serviço identifica os resultados dos testes, incluindo exceções e outra informação que possam afetar as conclusões do auditor do utente. As exceções identificadas pelo auditor do serviço ou uma opinião modificada no relatório tipo 2 do auditor do serviço não significam automaticamente que esse relatório não será útil para a auditoria das demonstrações financeiras da entidade utente ao avaliar os riscos de distorção material. Em vez disso, as exceções e a matéria que dão origem a uma opinião modificada no relatório tipo 2 do auditor do serviço são

consideradas na avaliação pelo auditor do utente dos testes aos controlos executados pelo auditor do serviço. Ao considerar as exceções e as matérias que dão origem a uma opinião modificada, o auditor do utente pode discutir essas matérias com o auditor do serviço. Para que se realize a comunicação, a entidade utente terá de contactar a organização de serviços e obter a aprovação da organização de serviços.

Comunicação de deficiências no controlo interno identificadas durante a auditoria

A39. O auditor do utente tem a obrigação de comunicar por escrito as deficiências significativas identificadas durante a auditoria, tanto ao órgão de gestão como aos encarregados da governação, em tempo oportuno.<sup>11</sup> Exige-se também que o auditor do utente comunique em tempo oportuno ao órgão de gestão, a um nível apropriado de responsabilidade, outras deficiências no controlo interno identificadas durante a auditoria que, no seu julgamento profissional, assumam importância suficiente para merecer a atenção do órgão de gestão.<sup>12</sup> As matérias que o auditor do utente pode identificar durante a auditoria e que pode comunicar ao órgão de gestão e aos encarregados da governação incluem:

- Qualquer monitorização de controlos que possam ser implementados pela entidade utente, incluindo os identificados em consequência da obtenção de um relatório tipo 1 ou tipo 2;
- Casos em que controlos complementares da entidade utente sejam referidos no relatório tipo 1 ou tipo 2 e não estejam implementados na entidade utente; e
- Controlos que possam ser necessários na organização de serviços e que não pareçam ter sido implementados ou não estejam especificamente cobertos por um relatório tipo 1 ou tipo 2.

### **Relatórios Tipo 1 e Tipo 2 que Excluem os Serviços de uma Organização de Subserviços (Ref: Parágrafo 18)**

A40. Se uma organização de serviços usar uma organização de subserviços, o relatório do auditor do serviço pode incluir ou excluir, na descrição do seu sistema pela organização de serviços e no âmbito do trabalho do auditor do serviço, os objetivos de controlo relevantes da organização de subserviços e respetivos controlos. Estes dois métodos de relato são conhecidos como o método inclusivo e o método exclusivo, respetivamente. Se o relatório tipo 1 ou tipo 2 excluir os controlos numa organização de subserviços e os serviços prestados pela organização de subserviços forem relevantes para a auditoria

<sup>11</sup> ISA 265, *Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e ao Órgão de Gestão*, parágrafos 9 e 10

<sup>12</sup> ISA 265, parágrafo 10

das demonstrações financeiras da entidade utente, o auditor do utente tem a obrigação de aplicar os requisitos desta ISA a respeito da organização de subserviços. A natureza e extensão do trabalho a executar pelo auditor do utente em relação aos serviços fornecidos por uma organização de subserviços dependem da natureza e importância desses serviços para a entidade utente e da relevância desses serviços para a auditoria. A aplicação do requisito do parágrafo 9 ajuda o auditor do utente a determinar o efeito da organização de subserviços e da natureza e extensão de trabalho a executar.

### **Fraude, Incumprimento de Leis e Regulamentos e Distorções por Corrigir Relativamente às Atividades na Organização de Serviços**

(Ref: Parágrafo 19)

- A41. Pode ser exigido a uma organização de serviços nos termos do contrato com entidades utentes que divulgue às entidades utentes afetadas qualquer fraude, incumprimento de leis ou regulamentos ou distorções por corrigir atribuíveis ao órgão de gestão ou a empregados da organização de serviços. Conforme exigido pelo parágrafo 19, o auditor do utente faz indagações ao órgão de gestão da entidade utente sobre se a organização de serviços relatou alguma dessas matérias e avalia se quaisquer matérias relatadas pela organização de serviços afetam a natureza, oportunidade e extensão dos seus procedimentos de auditoria adicionais. Em determinadas circunstâncias, o auditor do utente pode exigir informação adicional para executar esta avaliação e pode pedir à entidade utente para contactar a organização de serviços para obter a necessária informação.

### **Relato pelo Auditor do Utente** (Ref: Parágrafo 20)

- A42. Quando um auditor do utente for incapaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante aos serviços prestados pela organização de serviços relevantes para a auditoria das demonstrações financeiras da entidade utente, existe uma limitação no âmbito da auditoria. Este pode ser o caso quando:
- O auditor do utente é incapaz de obter um conhecimento suficiente dos serviços prestados pela organização de serviços e não tem uma base para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material;
  - Uma avaliação do risco pelo auditor do utente inclui uma expectativa de que os controlos na organização de serviços estão a operar com eficácia e o auditor do utente é incapaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da eficácia operacional desses controlos; ou
  - A prova de auditoria suficiente e apropriada só está disponível a partir de registos detidos na organização de serviços e o auditor do utente é incapaz de obter acesso direto a esses registos.

A possibilidade de o auditor do utente expressar uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião depende da sua conclusão quanto a se os possíveis efeitos nas demonstrações financeiras são materiais ou profundos.

*Referência ao Trabalho de um Auditor do Serviço (Ref: Parágrafos 21 e 22)*

- A43. Em alguns casos, a lei ou um regulamento podem exigir uma referência ao trabalho de um auditor do serviço no relatório do auditor do utente, por exemplo para efeitos de transparência no setor público. Nestas circunstâncias, o auditor do utente pode necessitar do consentimento do auditor do serviço antes de fazer essa referência.
- A44. O facto de uma entidade utente usar uma organização de serviços não altera a responsabilidade do auditor do utente, decorrente das ISA, no sentido de obter prova de auditoria suficiente e apropriada que proporcione uma base razoável para suportar a sua opinião. Logo, o auditor do utente não faz referência ao relatório do auditor do serviço como base parcial para a sua opinião sobre as demonstrações financeiras da entidade utente. Porém, quando o auditor do utente expressar uma opinião modificada devido a uma opinião modificada num relatório do auditor do serviço, o auditor do utente não está proibido de se referir ao relatório do auditor do serviço se essa referência ajudar a explicar a razão para a opinião modificada do auditor do utente. Nestas circunstâncias, o auditor do utente poderá precisar do consentimento do auditor do serviço antes de fazer essa referência.

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 450**  
**AVALIAÇÃO DE DISTORÇÕES IDENTIFICADAS DURANTE**  
**A AUDITORIA**

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

**ÍNDICE**

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1
Data de Eficácia .....	2
<b>Objetivo</b> .....	3
<b>Definições</b> .....	4
<b>Requisitos</b>	
Acumulação de Distorções Identificadas .....	5
Consideração de Distorções Identificadas à Medida que a Auditoria Progride .....	6–7
Comunicação e Correção de Distorções .....	8–9
Apreciação do Efeito de Distorções não Corrigidas .....	10–13
Declarações Escritas .....	14
Documentação .....	15
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Definição de Distorção .....	A1
Acumulação de Distorções Identificadas .....	A2–A6
Consideração de Distorções Identificadas à Medida que a Auditoria Progride .....	A7–A9
Comunicação e Correção de Distorções .....	A10–A13
Apreciação do Efeito de Distorções não Corrigidas .....	A14–A28
Declarações Escritas .....	A29
Documentação .....	A30

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 450, *Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria*, 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 na apreciação dos efeitos de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se existirem, nas demonstrações financeiras. A ISA 700 (Revista) aborda a responsabilidade do auditor no sentido de, ao formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, concluir se foi obtida garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material. A conclusão do auditor exigida pela ISA 700 (Revista) toma em conta a avaliação pelo auditor de distorções não corrigidas, se existirem, nas demonstrações financeiras, de acordo com esta ISA.<sup>1</sup> A ISA 320<sup>2</sup> aborda a responsabilidade do auditor pela aplicação apropriada do conceito de materialidade no planeamento e na execução de uma 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 apreciar:
  - (a) O efeito de distorções identificadas na auditoria; e
  - (b) O efeito de distorções não corrigidas, se existirem, nas demonstrações financeiras.

## Definições

4. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
  - (a) Distorção – Uma diferença entre a quantia relatada, classificação, apresentação ou divulgação de um item das demonstrações financeiras e a quantia, classificação, apresentação ou divulgação que é exigida para o item ficar de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. As distorções podem decorrer de erro ou de fraude. (Ref: Para. A1)

Quando o auditor expressa uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, ou dão uma imagem verdadeira e apropriada, as distorções também incluem os ajustamentos de quantias, classificações, apresentação

---

<sup>1</sup> ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, parágrafos 10 e 11

<sup>2</sup> ISA 320, *A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria*



ou divulgações que, no seu julgamento, sejam necessários para que as demonstrações financeiras estejam apresentadas de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, ou deem uma imagem verdadeira e apropriada.

- (b) Distorções não corrigidas – Distorções que o auditor acumulou durante a auditoria e que não foram corrigidas.

## Requisitos

### Acumulação de Distorções Identificadas

- 5. O auditor deve acumular as distorções identificadas durante a auditoria, com exceção das que sejam claramente insignificantes. (Ref: Parágrafos A2 a A6)

### Consideração de Distorções Identificadas à Medida que a Auditoria Progride

- 6. O auditor deve determinar se a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria necessitam de ser revistos se:
  - (a) A natureza de distorções identificadas e as circunstâncias da sua ocorrência indicarem que possam existir outras distorções que, quando agregadas com distorções acumuladas durante a auditoria, possam ser materiais; ou (Ref: Parágrafo A7)
  - (b) O agregado das distorções acumuladas durante a auditoria está próximo da materialidade determinada de acordo com a ISA 320. (Ref: Parágrafo A8)
- 7. Se, a pedido do auditor, o órgão de gestão examinou uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação e corrigiu as distorções detetadas, o auditor deve executar procedimentos de auditoria adicionais para determinar se continuam a existir distorções. (Ref: Parágrafo A9)

### Comunicação e Correção de Distorções

- 8. Salvo se proibido por lei ou regulamento, o auditor deve comunicar em tempo oportuno todas as distorções acumuladas durante a auditoria ao nível apropriado do órgão de gestão.<sup>3</sup> O auditor deve pedir ao órgão de gestão para corrigir essas distorções. (Ref: Parágrafos A10 a A12)
- 9. Se o órgão de gestão recusar corrigir algumas ou todas as distorções comunicadas pelo auditor, o auditor deve tomar conhecimento das razões do órgão de gestão para não fazer as correções e deve tomar em consideração esse conhecimento ao avaliar se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material. (Ref: Parágrafo A13)

<sup>3</sup> ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governança*, parágrafo 7

### **Apreciar o Efeito de Distorções não Corrigidas**

10. Antes de apreciar o efeito de distorções não corrigidas, o auditor deve reapreciar a materialidade determinada de acordo com a ISA 320 para confirmar se continua apropriada no contexto dos resultados financeiros reais da entidade. (Ref: Parágrafos A14 e A15)
11. O auditor deve determinar se as distorções não corrigidas, individualmente ou em agregado, são materiais. Ao fazer esta determinação, o auditor deve considerar:
  - (a) A dimensão e natureza das distorções, não só em relação a classes de transações, saldos de contas ou divulgações específicas, mas também em relação às demonstrações financeiras como um todo, e as circunstâncias particulares da sua ocorrência. (Ref: Parágrafos A16 a A22, A24 e A25)
  - (b) O efeito de distorções não corrigidas relativas a períodos anteriores nas classes de transações, saldos de contas ou divulgações relevantes e nas demonstrações financeiras como um todo. (Ref: Parágrafo A23)

### *Comunicação com Os Encarregados da Governança*

12. Salvo se proibido por lei ou regulamento, o auditor deve comunicar aos encarregados da governança as distorções não corrigidas e o efeito que, individualmente ou em agregado, possam ter na opinião no relatório do auditor.<sup>4</sup> A comunicação do auditor deve identificar individualmente as distorções materiais não corrigidas. O auditor deve pedir que sejam corrigidas as distorções que não o tenham sido. (Ref: Parágrafos A26 a A28)
13. O auditor deve também comunicar aos encarregados da governança o efeito de distorções não corrigidas relativas a períodos anteriores sobre as classes de transações, saldos de contas ou divulgações relevantes e sobre as demonstrações financeiras como um todo.

### **Declarações Escritas**

14. O auditor deve pedir uma declaração escrita do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governança sobre se consideram que os efeitos de distorções não corrigidas, individualmente e em agregado, são imateriais para as demonstrações financeiras como um todo. Um resumo de tais itens deve ser incluído na declaração escrita ou num anexo à mesma. (Ref: Parágrafo A29)

---

<sup>4</sup> Ver a nota de rodapé 3.

## Documentação

15. O auditor deve incluir na documentação de auditoria:<sup>5</sup> (Ref: Parágrafo A30)
- A quantia abaixo da qual as distorções deverão ser vistas como insignificantes (parágrafo 5);
  - Todas as distorções acumuladas durante a auditoria e se foram corrigidas (parágrafos 5, 8 e 12); e
  - A conclusão do auditor sobre se as distorções não corrigidas são materiais, individualmente ou em agregado, e a base para essa conclusão (parágrafo 11).

\*\*\*

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Definição de Distorção (Ref: Parágrafo 4(a))

- A1. As distorções podem resultar de:
- Uma incorreção na recolha ou processamento de dados a partir dos quais são preparadas as demonstrações financeiras;
  - Uma omissão de uma quantia ou de uma divulgação, incluindo divulgações inadequadas ou incompletas, e divulgações exigidas para cumprir objetivos específicos de alguns referenciais de relato financeiro;<sup>6</sup>
  - Uma estimativa contabilística incorreta decorrente de descuido ou de clara má interpretação de factos;
  - Julgamentos do órgão de gestão respeitantes a estimativas contabilísticas que o auditor não considera razoáveis ou à seleção e aplicação de políticas contabilísticas que o auditor não considera apropriadas;
  - Uma classificação, agregação ou desagregação de informação inapropriada; e
  - Para demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada, a omissão de uma divulgação que seja necessária para as demonstrações financeiras conseguirem

<sup>5</sup> ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafos 8 a 11, e A6

<sup>6</sup> Por exemplo, a IFRS 7, *Instrumentos Financeiros: Divulgações*, parágrafo 42H, refere que “uma entidade deve divulgar qualquer informação adicional que considere necessária para atingir os objetivos de divulgação indicados no parágrafo...”

uma apresentação apropriada além das divulgações especificamente exigidas no referencial.<sup>7</sup>

Na ISA 240<sup>8</sup> são apresentados exemplos de distorções decorrentes de fraude.

### **Acumulação de Distorções Identificadas** (Ref: Parágrafo 5)

#### *“Claramente insignificantes”*

- A2. O parágrafo 5 desta ISA exige que o auditor acumule as distorções identificadas durante a auditoria que não sejam as claramente insignificantes. “Claramente insignificante” não é uma outra expressão para “não material”. As distorções que são claramente insignificantes terão uma ordem de grandeza totalmente diferente (mais pequena), ou uma natureza totalmente diferente da que seria determinada para ser material, e serão distorções claramente inconsequentes, quer tomadas individualmente quer em conjunto e independentemente de serem julgadas por qualquer critério de dimensão, natureza ou circunstâncias. Quando exista qualquer incerteza sobre se um ou mais itens são claramente insignificantes, a distorção é considerada como não sendo claramente insignificante.

#### *Distorções em Demonstrações Individuais*

- A3. O auditor pode designar uma quantia abaixo da qual as distorções de quantias em demonstrações individuais seriam claramente insignificantes, e não necessitariam de ser acumuladas porque o auditor espera que a acumulação de tais quantias não tenha um efeito material nas demonstrações financeiras. Porém, as distorções de quantias acima da quantia designada são acumuladas conforme exigido no parágrafo 5 desta ISA. Adicionalmente, as distorções relativas a quantias podem não ser claramente insignificantes quando avaliadas sob critérios de natureza ou circunstância e, se não forem, são acumuladas conforme exigido no parágrafo 5 desta ISA.

#### *Distorções em Divulgações*

- A4. As distorções em divulgações também podem ser claramente insignificantes, quer isoladamente quer em conjunto, ou quando avaliadas sob critérios de dimensão, natureza ou circunstância. As distorções em divulgações que não sejam claramente insignificantes também devem ser acumuladas para ajudar

---

<sup>7</sup> Por exemplo, as IFRS exigem que uma entidade proporcione divulgações adicionais quando o cumprimento de requisitos específicos das IFRS seja suficiente para permitir aos utilizadores compreenderem o impacto de transações, acontecimentos e condições particulares na posição financeira e desempenho financeiro da entidade (IFRS 1, *Apresentação de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 7(c))

<sup>8</sup> ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafos A1 a A7

o auditor a avaliar o efeito de tais distorções nas divulgações relevantes e nas demonstrações financeiras como um todo. O parágrafo A17 desta ISA apresenta exemplos em que distorções em divulgações qualitativas podem ser materiais.

#### *Acumulação de Distorções*

- A5. As distorções por natureza ou circunstância, acumuladas como descrito nos parágrafos A3 e A4, não podem ser acumuladas como no caso das distorções de quantias. Apesar disso, o parágrafo 11 desta ISA exige que o auditor avalie as distorções individualmente e em conjunto (isto é, em conjunto com outras) para determinar se elas são materiais.
- A6. Para ajudar o auditor na apreciação do efeito de distorções acumuladas durante a auditoria e na comunicação de distorções ao órgão de gestão e aos encarregados da governação, pode ser útil distinguir entre distorções factuais, distorções de julgamento e distorções projetadas:
- Distorções factuais são distorções acerca das quais não há dúvidas.
  - Distorções de julgamento são diferenças decorrentes dos julgamentos do órgão de gestão incluindo as respeitantes ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras (incluindo a seleção ou aplicação de políticas contabilísticas) que o auditor considera não razoáveis ou inapropriadas.
  - Distorções projetadas são a melhor estimativa do auditor das distorções em populações, o que envolve a projeção de distorções identificadas em amostras de auditoria para a totalidade das populações das quais foram extraídas as amostras. A ISA 530<sup>9</sup> dá orientação sobre a determinação de distorções projetadas e a avaliação dos resultados.

#### **Consideração de Distorções Identificadas à medida que a Auditoria Progred**

(Ref: Parágrafos 6 e 7)

- A7. Uma distorção pode não ser uma ocorrência isolada. A prova de que poderão existir outras distorções inclui, por exemplo, situações em que o auditor identifica a origem de uma distorção numa falha no controlo interno ou em pressupostos ou métodos de valorização inapropriados que foram largamente aplicados pela entidade.
- A8. Se o agregado de distorções acumuladas durante a auditoria se aproxima da materialidade determinada de acordo com a ISA 320, pode existir um risco superior ao aceitavelmente baixo de que possíveis distorções não detetadas, quando associadas ao agregado de distorções acumuladas durante a auditoria, possam exceder a materialidade. Podem existir distorções não detetadas

<sup>9</sup> ISA 530, *Amostragem de Auditoria*, parágrafos 14 e 15

devido à presença do risco de amostragem e de riscos não relacionados com a amostragem.<sup>10</sup>

- A9. O auditor pode pedir ao órgão de gestão que examine uma classe de transações, um saldo de conta ou uma divulgação para que o órgão de gestão se inteire da causa da distorção identificada pelo auditor, execute procedimentos para determinar a quantia da distorção real na classe de transações, saldo de conta ou divulgação e proceda aos ajustamentos apropriados nas demonstrações financeiras. Tal pedido pode ser feito, por exemplo, com base na projeção pelo auditor das distorções identificadas numa amostra de auditoria para a totalidade da população da qual foi extraída essa amostra.

### **Comunicação e Correção de Distorções (Ref: Parágrafos 8 e 9)**

- A10. A comunicação oportuna de distorções ao nível apropriado do órgão de gestão é importante na medida em que habilita o órgão de gestão a avaliar se as classes de transações, saldos de contas e divulgações estão distorcidas, informa o auditor se discordar e toma as medidas necessárias. Geralmente, o nível apropriado do órgão de gestão é o que tem a responsabilidade e a autoridade para apreciar as distorções e tomar as medidas necessárias.
- A11. Em algumas jurisdições, a lei ou regulamento podem restringir a comunicação pelo auditor de determinadas distorções ao órgão de gestão ou a outros dentro da entidade. As leis ou regulamentos podem proibir especificamente uma comunicação ou outra ação que possa prejudicar a investigação por uma autoridade apropriada de um ato ilegal ou que se suspeita seja ilegal, incluindo alertar a entidade, por exemplo, quando é exigido ao auditor que relate situações de incumprimento ou suspeita de incumprimento de leis ou regulamentos a uma autoridade apropriada relacionada com legislação de branqueamento de capitais. Nestas circunstâncias, as questões consideradas podem ser complexas e o auditor pode considerar a possibilidade de obter aconselhamento jurídico.
- A12. A correção pelo órgão de gestão de todas as distorções, incluindo as comunicadas pelo auditor, habilita o órgão de gestão a manter livros e registos de contabilidade rigorosos e reduz os riscos de distorção material em futuras demonstrações financeiras devido ao efeito acumulado de distorções imateriais não corrigidas relativas a períodos anteriores.
- A13. A ISA 700 (Revista) exige que o auditor aprecie se as demonstrações financeiras são preparadas e apresentadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável. Esta apreciação inclui a consideração dos aspetos qualitativos das práticas contabilísticas da entidade, incluindo indicadores de eventual falta de

---

<sup>10</sup> ISA 530, parágrafo 5(c)–(d)

isenção nos julgamentos do órgão de gestão,<sup>11</sup> que possam ser afetados pelo conhecimento que o auditor tenha das razões do órgão de gestão para não fazer as correções.

**Apreciar o Efeito de Distorções não Corrigidas** (Ref: Parágrafos 10 e 11)

- A14. A determinação pelo auditor da materialidade de acordo com a ISA 320 é muitas vezes baseada em estimativas dos resultados da entidade, porque os resultados reais podem ainda não ser conhecidos. Por isso, previamente à apreciação pelo auditor do efeito das distorções por corrigir, pode ser necessário rever a materialidade determinada de acordo com a ISA 320 com base nos resultados reais.
- A15. A ISA 320 explica que, à medida que a auditoria progride, a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos de contas ou divulgações) é revista no caso de o auditor tomar conhecimento durante a auditoria de informações que fariam com que tivesse inicialmente determinado uma quantia (ou quantias) diferente.<sup>12</sup> Assim, qualquer revisão significativa já terá provavelmente sido feita antes de o auditor apreciar o efeito das distorções por corrigir. Contudo, se a reapreciação pelo auditor da materialidade determinada de acordo com a ISA 320 (ver o parágrafo 10 desta ISA) der origem a uma quantia (ou quantias) mais baixa, a materialidade de execução e a apropriação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria voltam a ser considerados de forma a obter prova de auditoria suficiente e apropriada na qual basear a opinião de auditoria.
- A16. Cada distorção individual de uma quantia é considerada para avaliar o seu efeito nas classes de transações, saldos de contas ou divulgações relevantes, nomeadamente se foi excedido o nível de materialidade, se existir, para essa classe de transações, saldo de conta ou divulgação.
- A17. Adicionalmente, cada distorção individual de uma divulgação qualitativa é considerada para avaliar o seu efeito nas divulgações relevantes, bem como o seu efeito global nas demonstrações financeiras como um todo. A determinação sobre se uma distorção numa divulgação qualitativa é material, no contexto do referencial de relato financeiro aplicável e das circunstâncias específicas da entidade, é uma questão que envolve o exercício de julgamento profissional. Exemplos de quando tais distorções podem ser materiais incluem:
- Descrição de informações incorretas ou incompletas sobre os objetivos, políticas e processos de gestão de recursos para entidades dos setores bancário e segurador.

ISA

<sup>11</sup> ISA 700 (Revista), parágrafo 12

<sup>12</sup> ISA 320, parágrafo 12

- Omissão de informação sobre acontecimentos ou circunstâncias que conduziram a perdas por imparidade (por exemplo, um declínio significativo de longo prazo na procura de um metal ou produto numa entidade de extração mineira).
- Descrição incorreta de uma política contabilística relativa a um item significativo da demonstração da posição financeira, demonstração do resultado integral, demonstração das alterações no capital próprio ou demonstração dos fluxos de caixa.
- Descrição inadequada da sensibilidade de uma taxa de câmbio numa entidade que tenha atividades comerciais internacionais.

A18. Ao determinar se as distorções (por natureza) não corrigidas são materiais como exigido no parágrafo 11 desta ISA, o auditor considera as distorções não corrigidas tanto em quantias como em divulgações. Tais distorções podem ser consideradas materiais quer individualmente, quer quando combinadas com outras. Por exemplo, dependendo das distorções identificadas nas divulgações, o auditor pode considerar se:

- (a) Os erros identificados são persistentes e profundos; ou
- (b) Um conjunto de distorções identificadas é relevante em relação à mesma matéria, e se considerados coletivamente podem afetar a compreensão dessa matéria pelos utilizadores.

Esta consideração de distorções acumuladas é também útil quando se avaliam as demonstrações financeiras de acordo com o parágrafo 13(d) da ISA 700 (Revista), o qual exige que o auditor avalie se a apresentação global das demonstrações financeiras não foi prejudicada pela inclusão de informação não relevante ou que desvalorize uma compreensão apropriada das matérias divulgadas.

A19. Se uma distorção individual for julgada material, não é provável que possa ser compensada por outras distorções. Por exemplo, se o rédito foi materialmente sobreavaliado, as demonstrações financeiras como um todo estarão materialmente distorcidas, mesmo que o efeito da distorção nos resultados seja completamente compensado por uma sobreavaliação equivalente de gastos. Poderá ser apropriado compensar distorções dentro do mesmo saldo de conta ou classe de transações, mas o risco de que possam existir distorções adicionais por detetar deve ser considerado antes de se concluir que é apropriado compensar distorções mesmo que sejam imateriais.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> A identificação de um conjunto de distorções imateriais no mesmo saldo de conta ou classe de transações pode exigir que o auditor reavale o risco de distorção material para esse saldo de conta ou classe de transações.



- A20. Determinar se uma distorção de classificação é material envolve a apreciação de considerações qualitativas, como o efeito da distorção de classificação na dívida ou noutras cláusulas contratuais, o efeito sobre itens ou subtotaís de linhas individuais ou o efeito sobre os principais rácios. Pode haver circunstâncias em que o auditor conclua que uma distorção de classificação não é material no contexto das demonstrações financeiras como um todo, embora possa exceder o nível ou níveis de materialidade aplicados na apreciação de outras distorções. Por exemplo, uma classificação indevida entre itens de linhas de balanço pode não ser considerada material no contexto das demonstrações financeiras como um todo quando a quantia resultante da classificação indevida for pequena em relação à dimensão dos itens das respetivas linhas do balanço e a classificação indevida não afetar a demonstração de resultados ou quaisquer rácios importantes.
- A21. As circunstâncias relativas a algumas distorções podem fazer com que o auditor as aprecie como materiais, individualmente ou quando consideradas em conjunto com outras distorções acumuladas durante a auditoria, mesmo se forem inferiores à materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. As circunstâncias que podem afetar essa apreciação incluem até que ponto a distorção:
- Afeta o cumprimento de requisitos regulamentares;
  - Afeta o cumprimento de cláusulas de dívida ou outros requisitos contratuais;
  - Se relaciona com a seleção ou aplicação incorretas de uma política contabilística que tenha um efeito imaterial nas demonstrações financeiras do período corrente, mas que irá provavelmente ter um efeito material nas demonstrações financeiras de períodos futuros;
  - Encobre uma alteração nos resultados ou outras tendências, especialmente no contexto das condições económicas gerais e setoriais;
  - Afeta rácios usados para avaliar a posição financeira da entidade, resultados de operações ou fluxos de caixa;
  - Afeta a informação por segmentos apresentada nas demonstrações financeiras (por exemplo, a importância da matéria para um segmento ou outra parte do negócio da entidade que tenham sido identificados como tendo um papel importante nas operações ou na rentabilidade da entidade);
  - Terá o efeito de aumentar a remuneração do órgão de gestão, por exemplo garantindo que os requisitos para a concessão de gratificações ou de outros incentivos sejam satisfeitos;
  - Será significativa tendo em conta o conhecimento do auditor de comunicações anteriores conhecidas aos utilizadores, por exemplo em relação a previsões de resultados;

- Se relaciona com itens que envolvam determinadas partes (por exemplo, se os terceiros na transação estão relacionados com membros do órgão de gestão da entidade);
- Será uma omissão de informação não especificamente exigida pelo referencial de relato financeiro aplicável, mas que, no julgamento do auditor, é importante para a compreensão pelos utilizadores da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade; ou
- Afeta outras informações a incluir no relatório de gestão anual da entidade (por exemplo, informações a incluir numa “Análise do Órgão de Gestão” ou numa “Análise Operacional e Financeira”) que possa razoavelmente esperar-se que influenciem as decisões económicas dos utilizadores das demonstrações financeiras. A ISA 720 (Revista)<sup>14</sup> aborda as responsabilidades do auditor relativas a outra informação.

Estas circunstâncias são apenas exemplos. Não é provável que todas surjam em todas as auditorias, nem a lista é necessariamente completa. A existência de quaisquer circunstâncias como as apresentadas não conduz necessariamente a uma conclusão de que a distorção é material.

A22. A ISA 240<sup>15</sup> explica como as implicações de uma distorção que seja ou possa ser resultado de fraude devem ser consideradas em relação a outros aspetos da auditoria, mesmo quando a dimensão da distorção não for material em relação às demonstrações financeiras. Dependendo das circunstâncias, as distorções em divulgações podem também ser indiciadoras de fraude e podem ter origem, por exemplo, em:

- Divulgações enganadoras que possam ter resultado de falta de neutralidade nos julgamentos do órgão de gestão; ou
- Divulgações reiteradamente duplicadas ou desinformativas que têm como finalidade prejudicar a compreensão apropriada das matérias nas demonstrações financeiras.

Quando considera as implicações das distorções nas classes de transações, saldos de contas e divulgações, o auditor exerce ceticismo profissional de acordo com a ISA 200.<sup>16</sup>

---

<sup>14</sup> ISA 720 (Revista), *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação*

<sup>15</sup> ISA 240, parágrafo 36

<sup>16</sup> ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo 15

- A23. O efeito acumulado de distorções imateriais não corrigidas relativas a períodos anteriores pode ter um efeito material nas demonstrações financeiras do período corrente. Existem diferentes abordagens aceitáveis para a apreciação pelo auditor de tais distorções por corrigir no quadro das demonstrações financeiras do período corrente. Usar a mesma abordagem de apreciação proporciona consistência de período para período.

*Considerações Específicas para Entidades do Setor Público*

- A24. No caso de uma auditoria de uma entidade do setor público, a apreciação sobre se uma distorção é material pode também ser afetada pelas responsabilidades do auditor estabelecidas por lei, regulamento ou outra autoridade no sentido de relatar determinadas matérias, incluindo por exemplo a fraude.
- A25. Além disso questões como o interesse público, a responsabilidade da entidade em prestar contas pelos seus atos, a probidade e a garantia de supervisão legislativa eficaz, em particular, podem afetar a avaliação sobre se um item é material em virtude da sua natureza. Isto acontece em particular para itens que se relacionem com o cumprimento da lei, regulamento ou outra autoridade.

*Comunicação com Os Encarregados da Governação (Ref: Parágrafo 12)*

- A26. Se as distorções não corrigidas foram comunicadas à(s) pessoa(s) com responsabilidade de gestão e essa(s) pessoa(s) também tiver(em) responsabilidades de governação, não necessitam de ser comunicadas de novo à(s) mesma(s) pessoa(s) no seu papel de governação. No entanto, o auditor tem de ficar convencido de que a comunicação com a(s) pessoa(s) com responsabilidade de gestão informará adequadamente todos aqueles com quem o auditor de outra forma comunicaria na sua capacidade de governação.<sup>17</sup>
- A27. Quando haja um grande número de distorções individuais imateriais não corrigidas, o auditor pode comunicar o número e o efeito monetário global das distorções não corrigidas, em vez dos detalhes de cada distorção individual.
- A28. A ISA 260 (Revista) exige que o auditor comunique aos encarregados da governação as declarações escritas que o auditor solicita (ver o parágrafo 14 desta ISA).<sup>18</sup> O auditor pode discutir com os encarregados da governação as razões e as implicações da não correção de distorções, tendo em atenção a dimensão e a natureza da distorção à luz das circunstâncias envolventes e as possíveis implicações em relação a futuras demonstrações financeiras.

<sup>17</sup> ISA 260 (Revista), parágrafo 13

<sup>18</sup> ISA 260 (Revista), parágrafo 16(c)(ii)

**Declarações Escritas** (Ref: Parágrafo 14)

A29. Uma vez que a preparação das demonstrações financeiras exige que o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação ajustem as demonstrações financeiras para corrigir distorções materiais, o auditor tem a obrigação de lhes solicitar uma declaração escrita acerca das distorções não corrigidas. Em algumas circunstâncias, o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação podem não considerar que determinadas distorções não corrigidas sejam distorções. Por essa razão, podem querer acrescentar à sua declaração escrita frases como: “Não concordamos que os itens ... e ... constituam distorções porque [descrição da razão]”. A obtenção desta declaração não isenta, contudo, o auditor da necessidade de formar uma conclusão sobre o efeito das distorções não corrigidas.

**Documentação** (Ref: Parágrafo 15)

A30. A documentação do auditor sobre distorções não corrigidas pode tomar em conta:

- (a) A consideração do efeito agregado das distorções por corrigir;
- (b) A apreciação sobre se o nível ou níveis de materialidade para classes de transações, saldos de contas ou divulgações específicas, se existirem, foram excedidos; e
- (c) A avaliação do efeito de distorções não corrigidas nos principais rácios ou tendências e o cumprimento com requisitos legais, regulamentares e contratuais (por exemplo, cláusulas de dívida).

# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 500

## PROVA DE AUDITORIA

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

### ÍNDICE

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1–2
Data de Eficácia .....	3
<b>Objetivo</b> .....	4
<b>Definições</b> .....	5
<b>Requisitos</b>	
Prova de Auditoria Suficiente e Adequada .....	6
Informação a Usar como Prova de Auditoria .....	7–9
Selecionar Itens a Testar para Obter Prova de Auditoria .....	10
Inconsistência na Prova de Auditoria ou Dúvidas sobre a sua Fiabilidade....	11
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Prova de Auditoria Suficiente e Adequada .....	A1–A25
Informação a Usar como Prova de Auditoria .....	A26–A52
Selecionar Itens a Testar para Obter Prova de Auditoria .....	A53–A57
Inconsistência na Prova de Auditoria ou Dúvidas sobre a sua Fiabilidade .	A58

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 500, *Prova de Auditoria*, 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) explica o que constitui prova de auditoria numa auditoria de demonstrações financeiras e aborda a responsabilidade do auditor no sentido de conceber e executar procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria suficiente e apropriada que o habilite a extrair conclusões razoáveis sobre as quais baseia a sua opinião.
2. Esta ISA é aplicável a toda a prova de auditoria obtida no decurso de uma auditoria. Outras ISA tratam de aspetos específicos da auditoria (por exemplo, a ISA 315 (Revista)<sup>1</sup>), da prova de auditoria a obter em relação a um tópico em particular (por exemplo, a ISA 570 (Revista)<sup>2</sup>), de procedimentos específicos para obter prova de auditoria (por exemplo, a ISA 520<sup>3</sup>), e da avaliação sobre se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada (ISA 200<sup>4</sup> e ISA 330<sup>5</sup>).

### Data de Eficácia

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

### Objetivo

4. O objetivo do auditor é conceber e executar procedimentos de auditoria de tal forma que possa obter prova de auditoria suficiente e apropriada para o habilitar a extrair conclusões razoáveis na base das quais forma a sua opinião.

### Definições

5. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
  - (a) Apropriação (da prova de auditoria) – A medida da qualidade da prova de auditoria, isto é, a sua relevância e a sua fiabilidade ao proporcionar suporte para as conclusões sobre as quais se baseia a opinião do auditor.
  - (b) Fonte de informação externa – Um indivíduo ou organização externa que fornece informação que foi usada pela entidade na preparação das

---

<sup>1</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*

<sup>2</sup> ISA 570 (Revista), *Continuidade*

<sup>3</sup> ISA 520, *Procedimentos Analíticos*

<sup>4</sup> ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*

<sup>5</sup> ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

demonstrações financeiras, ou que foi obtida pelo auditor como prova de auditoria, quando tal informação é adequada para utilização de um grande número de utilizadores. Quando a informação foi fornecida por um indivíduo ou organização que atua na qualidade de perito do órgão de gestão, organização de serviços,<sup>6</sup> ou perito do auditor,<sup>7</sup> o indivíduo ou organização de não é considerado como fonte de informação externa em relação a essa informação específica. (Ref: Parágrafos A1a a A1c).

- (c) Perito do órgão de gestão – Um indivíduo ou organização que possui competências especializadas numa área distinta da contabilidade ou da auditoria e cujo trabalho nessa área é usado pela entidade como auxiliar na preparação das demonstrações financeiras.
- (d) Prova de auditoria – Informação usada pelo auditor para chegar às conclusões sobre as quais baseia a sua opinião. A prova de auditoria inclui não só a informação contida nos registos contabilísticos subjacentes às demonstrações financeiras, mas também informação de outras fontes.
- (e) Registos contabilísticos – Registos de lançamentos contabilísticos iniciais e registos de suporte, tais como cheques e registos de transferências eletrónicas de fundos; faturas; contratos; o razão geral e razões auxiliares, os lançamentos de diário e outros ajustamentos às demonstrações financeiras que não estejam refletidos em lançamentos de diário; e outros registos, como folhas de trabalho e de cálculo, que suportem imputações de custos, cálculos, reconciliações e divulgações.
- (f) Suficiência (da prova de auditoria) – A medida da quantidade da prova de auditoria. A quantidade da prova de auditoria necessária é afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção material e também pela qualidade de tal prova de auditoria.

## Requisitos

### Prova de Auditoria Suficiente e Adequada

- 6. O auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias para a finalidade de obter prova de auditoria suficiente e adequada. (Ref: Parágrafos A1 a A25)

### Informação a Usar como Prova de Auditoria

- 7. Ao conceber e executar procedimentos de auditoria, o auditor deve considerar a relevância e a fiabilidade da informação a usar como prova de auditoria,

<sup>6</sup> ISA 402, *Considerações de Auditoria Relativas a uma Entidade que Utiliza uma Organização de Serviços*, parágrafo 8.

<sup>7</sup> ISA 620, *Usar o Trabalho de um Perito do Auditor*, parágrafo 6

incluindo a informação obtida de uma fonte de informação externa. (Ref: Parágrafos A26 a A34f)

8. Se a informação a usar como prova de auditoria tiver sido preparada usando o trabalho de um perito do órgão de gestão, o auditor, na medida do necessário e tendo em atenção a importância do trabalho desse perito para as finalidades do auditor, deve: (Ref: Parágrafos A35 a A37)
  - (a) Avaliar a competência, capacidades e objetividade desse perito; (Ref: Parágrafos A38 a A44)
  - (b) Inteirar-se do trabalho desse perito; (Ref: Parágrafos A45 a A48)
  - (c) Avaliar a apropriação do trabalho desse perito como prova de auditoria para a asserção relevante. (Ref: Parágrafo A49)
9. Quando usar informação produzida pela entidade, o auditor deve avaliar se essa informação é suficientemente fiável para os fins do auditor, incluindo, conforme necessário nas circunstâncias:
  - (a) Obter prova de auditoria acerca da correção e plenitude da informação; e (Ref: Parágrafos A50 a A51)
  - (b) Avaliar se a informação é suficientemente precisa e pormenorizada para as finalidades do auditor. (Ref: Parágrafo A52)

### **Selecionar Itens a Testar para Obter Prova de Auditoria**

10. Ao conceber testes aos controlos e testes de detalhe, o auditor deve determinar meios de selecionar itens para teste que permitam satisfazer a finalidade do procedimento de auditoria. (Ref: Parágrafos A53 a A57)

### **Inconsistência na Prova de Auditoria ou Dúvidas sobre a sua Fiabilidade**

11. Se:
  - (a) a prova de auditoria obtida de uma fonte for inconsistente com a obtida de uma outra; ou
  - (b) o auditor tiver dúvidas sobre a fiabilidade da informação a usar como prova de auditoria,o auditor deve determinar que modificações ou adições aos procedimentos de auditoria são necessárias para resolver a questão e considerar, se existir, o efeito dessas matérias sobre outros aspetos da auditoria. (Ref: Parágrafo A58)

\*\*\*



## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Fonte de Informação Externa (Ref: Parágrafo 5 (b))

- A1a. As fontes de informação externa podem incluir serviços de apreçamento Organizações governamentais, bancos centrais ou bolsas de valores reconhecidas. Exemplos de informação que pode ser obtida de fontes de informação externa incluem:
- Preços e dados relacionados com preços;
  - Dados macroeconómicos, tais como taxas de desemprego histórias e previsionais, e taxas de crescimento económico, ou dados de censos;
  - Dados de crédito históricos;
  - Dados específicos do setor, tal como um índice de custos de reclamações para determinadas indústrias extrativas, ou informações de audiência ou classificações usadas para determinar o rédito de publicidade na indústria de entretenimento; e
  - Tábuas de mortalidade usadas para determinar passivos nos setores de seguros de vida e pensões.
- A1b. É mais provável que um conjunto de informações seja adequado para utilização de um amplo grupo de utilizadores e menos provável que seja sujeito a influência de um utilizador específico se o indivíduo ou organização externa o fornecer gratuitamente ao público, ou o tornar disponível para um amplo grupo de utilizadores mediante o pagamento de uma taxa de serviço. Pode ser exigido julgamento para determinar se a informação é adequada para utilização por um amplo conjunto de utilizadores, tendo em conta a capacidade da entidade influenciar a fonte de informação externa.
- A1c. Um indivíduo ou organização externa não pode, em relação a um conjunto específico de informação, ser simultaneamente fonte de informação externa e perito do órgão de gestão, ou organização de serviços, ou perito do auditor.
- A1d. Contudo, um indivíduo ou organização externa pode, por exemplo, atuar como perito do órgão de gestão quando fornece um conjunto específico de informação, mas atuar como fonte de informação externa quando fornece um conjunto de informação diferente. Em algumas circunstâncias, pode ser necessário julgamento profissional para determinar se o indivíduo ou organização externa está a atuar como fonte de informação externa ou como perito do órgão de gestão com respeito a um conjunto específico de informação. Noutras circunstâncias, a distinção pode ser clara. Por exemplo:
- Um indivíduo ou organização externa pode fornecer informação sobre preços imobiliários que são adequados para utilização por um amplo grupo de utilizadores, por exemplo, informação tornada pública relativamente a uma região geográfica, e ser determinado como uma

fonte de informação externa relativamente a essa informação. A mesma organização externa pode também atuar como perito do órgão de gestão ou do auditor ao fornecer avaliações encomendadas, relativamente ao portfólio de bens imobiliários da entidade, especificamente adaptadas aos factos e circunstâncias da entidade.

- Algumas organizações atuariais publicam tábuas de mortalidade para utilização geral que, quando usadas pela entidade, seriam geralmente consideradas informação e uma fonte de informação externa. A mesma organização atuarial também pode ser um perito do órgão de gestão relativamente a informação diferente adaptada às circunstâncias concretas da entidade para ajudar o órgão de gestão a determinar o passivo para pensões para vários dos planos de pensões da entidade.
- Um indivíduo ou organização externa pode ter competência na aplicação de modelos para estimar o justo valor de títulos para os quais não existe um mercado observável. Se o indivíduo ou organização externa aplicar essa competência do desenvolvimento de uma estimativa especificamente para a entidade e esse trabalho for usado pelo órgão de gestão na preparação das suas demonstrações financeiras, o indivíduo ou organização externa será provavelmente um perito do órgão de gestão em relação a essa informação. Se, por outro lado, esse indivíduo ou organização externa apenas fornecer, ao público, preços ou dados relacionados com o preço, relativamente a transações particulares, e a entidade usar essa informação nos seus próprios métodos de estimação, o indivíduo ou organização externa será provavelmente uma fonte de informação externa em relação a essa informação.
- Um indivíduo ou organização externa podem publicar informação, adequada para um amplo grupo de utilizadores, sobre riscos ou condições de um setor. Se usada pela entidade na preparação de divulgações de risco (por exemplo, dando cumprimento à IFRS 7<sup>8</sup>), tal informação seria normalmente considerada como sendo informação de uma fonte de informação externa. Contudo, se o mesmo tipo de informação tiver sido especificamente encomendado pela entidade para usar o seu conhecimento técnico para desenvolver informação sobre esses riscos, adaptado às circunstâncias da entidade, o indivíduo ou organização externa estará provavelmente a atuar como perito do órgão de gestão.
- Um indivíduo ou organização externa pode aplicar o seu conhecimento no fornecimento de informação sobre tendências de mercado correntes e futuras, a qual torna acessível a, e é adequada a ser usada por, um amplo grupo de utilizadores. Se usada pela entidade para ajudar a tomar decisões sobre pressupostos a ser usados no desenvolvimento

---

<sup>8</sup> Norma Internacional de Relato Financeiro 7 (IFRS), *Instrumentos Financeiros: Divulgações*

de estimativas contabilísticas, tal informação será provavelmente considerada informação de fonte de informação externa. Se o mesmo tipo de informação tiver sido encomendado pela entidade para abordar tendências correntes e futuras relevantes para os factos e circunstâncias específicos da entidade, o indivíduo e organização externa estará provavelmente a atuar como perito do órgão de gestão.

### **Prova de Auditoria Suficiente e Adequada (Ref: Parágrafo 6)**

- A1. A prova de auditoria é necessária para suportar a opinião e o relatório do auditor. É por natureza cumulativa e é principalmente obtida a partir de procedimentos de auditoria executados no seu decurso. Pode, contudo, incluir também informação obtida de outras fontes tais como anteriores auditorias (contanto que o auditor tenha determinado se ocorreram alterações desde a anterior auditoria que possam afetar a sua relevância no período corrente<sup>9</sup>) ou procedimentos de controlo de qualidade de uma firma para a aceitação e continuação do relacionamento com um cliente. Adicionalmente, os registos contabilísticos da entidade e outras fontes internas da entidade são importantes fontes de prova de auditoria. A informação que pode ser usada como prova de auditoria pode ter sido preparada usando o trabalho de um perito do órgão de gestão ou obtida de uma fonte de informação externa. A prova de auditoria compreende não só informação que suporta e corrobora as asserções do órgão de gestão, mas também qualquer informação que contradiga tais asserções. Além disso, em alguns casos, a falta de informação (por exemplo, a recusa do órgão de gestão em fornecer uma declaração pedida) é usada pelo auditor e, portanto, também constitui prova de auditoria.
- A2. A maior parte do trabalho do auditor na formação da sua opinião consiste em obter e avaliar prova de auditoria. Os procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria podem incluir, além da indagação, a inspeção, a observação, a confirmação, o recálculo, a reexecução e procedimentos analíticos, muitas vezes nalguma combinação. Se bem que a indagação possa proporcionar importante prova de auditoria e possa mesmo produzir prova de uma distorção, em geral não proporciona por si só suficiente prova de auditoria sobre a ausência de uma distorção material ao nível de asserção nem sobre a eficácia operacional dos controlos.
- A3. Conforme explicado na ISA 200,<sup>10</sup> a garantia razoável de fiabilidade é obtida quando o auditor obtém prova de auditoria suficiente e adequada para reduzir o risco de auditoria (isto é, o risco de o auditor expressar uma opinião não adequada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas) para um nível aceitavelmente baixo.

<sup>9</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 9

<sup>10</sup> ISA 200, parágrafo 5

- A4. A suficiência e a apropriação da prova de auditoria estão inter-relacionadas. A suficiência é a medida da quantidade de prova de auditoria. A quantidade de prova de auditoria necessária é afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção (quanto mais altos os riscos avaliados, mais prova de auditoria será provavelmente necessária) e também pela qualidade de tal prova de auditoria (quanto mais elevada for a qualidade, menos prova será necessária). Obter mais prova de auditoria, porém, pode não compensar a sua falta de qualidade.
- A5. A apropriação é a medida da qualidade da prova de auditoria, isto é, da sua relevância e da sua fiabilidade como suporte das conclusões em que se baseia a opinião do auditor. A fiabilidade da prova é influenciada pela sua fonte e pela sua natureza e está dependente das circunstâncias individuais em que é obtida.
- A6. A ISA 330 exige que o auditor conclua se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada.<sup>11</sup> Se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo e consequentemente habilitar o auditor a extrair conclusões razoáveis sobre as quais baseia a sua opinião é matéria de julgamento profissional. A ISA 200 discute matérias como a natureza dos procedimentos de auditoria, a oportunidade do relato financeiro e o equilíbrio entre benefício e custo, que são fatores relevantes quando o auditor exerce julgamento profissional sobre se foi ou não obtida prova de auditoria suficiente e apropriada.

*Fontes de Prova de Auditoria*

- A7. Alguma prova de auditoria é obtida executando procedimentos de auditoria para testar os registos contabilísticos, por exemplo por meio de análise e revisão, de reexecução dos procedimentos seguidos no processo de relato financeiro e da reconciliação de tipos e aplicações relacionados da mesma informação. Através da execução de tais procedimentos de auditoria, o auditor pode determinar que os registos contabilísticos são internamente consistentes e concordam com as demonstrações financeiras.
- A8. Geralmente, prova de auditoria consistente proveniente de fontes diferentes ou prova de auditoria de natureza diferente entre si proporcionam uma maior garantia de fiabilidade do que itens de prova de auditoria considerados individualmente. Por exemplo, uma informação corroborante proveniente de uma fonte independente da entidade pode aumentar a garantia de fiabilidade que o auditor obtém da prova de auditoria gerada internamente, nomeadamente nos registos contabilísticos, nas atas de reuniões ou numa declaração do órgão de gestão.

---

<sup>11</sup> ISA 330, parágrafo 26

- A9. A informação de fontes independentes da entidade que o auditor pode usar como prova de auditoria pode incluir confirmações de terceiros e informação de uma fonte de informação externa, relatórios de analistas e dados comparáveis de concorrentes (indicadores de referência).

*Procedimentos de Auditoria para Obter Prova de Auditoria*

- A10. Conforme exigido e melhor explicado na ISA 315 (Revista) e na ISA 330, a prova de auditoria para extrair conclusões razoáveis sobre as quais basear a opinião do auditor é obtida executando:
- (a) Procedimentos de avaliação do risco; e
  - (b) Procedimentos de auditoria adicionais, que compreendem:
    - (i) Testes aos controlos, quando exigidos pelas ISA ou quando o auditor decidir aplicá-los; e
    - (ii) Procedimentos substantivos, incluindo testes de detalhe e procedimentos analíticos substantivos.
- A11. Os procedimentos de auditoria descritos nos parágrafos A14 a A25 infra podem ser usados como procedimentos de avaliação do risco, testes aos controlos ou procedimentos substantivos, dependendo do contexto em que são aplicados pelo auditor. Conforme explicado na ISA 330, a prova de auditoria obtida de anteriores auditorias pode, em determinadas circunstâncias, proporcionar prova de auditoria apropriada quando o auditor executar procedimentos de auditoria para estabelecer a sua relevância continuada.<sup>12</sup>
- A12. A natureza e oportunidade dos procedimentos de auditoria a utilizar podem ser afetadas pelo facto de alguns dos dados contabilísticos e outras informações poderem estar disponíveis apenas em formato eletrónico ou apenas em determinadas datas ou períodos. Por exemplo, os documentos de base, como notas de encomenda e faturas, podem existir apenas em formato eletrónico quando uma entidade desenvolve comércio eletrónico ou podem ser inutilizados após digitalização quando uma entidade usa sistemas de processamento de imagens para facilitar a armazenagem e referência.
- A13. Alguma informação eletrónica pode não estar acessível após um determinado período, por exemplo se os ficheiros forem alterados e não existirem cópias de segurança. Consequentemente, o auditor pode achar necessário, tendo em conta as políticas de conservação de dados de uma entidade, pedir que alguma informação seja conservada para a sua análise ou para executar procedimentos de auditoria numa altura em que essa informação esteja disponível.

ISA

<sup>12</sup> ISA 330, parágrafo A35

## Inspeção

- A14. A inspeção envolve o exame de registos ou documentos, quer internos quer externos, em papel, formato eletrónico ou outros meios, ou o exame físico de um ativo. A inspeção de registos e documentos proporciona prova de auditoria com variados graus de fiabilidade, dependendo da sua natureza e fonte e, no caso de registos e documentos internos, da eficácia dos controlos sobre a sua produção. Um exemplo de inspeção usada como teste aos controlos é a inspeção de registos para evidência de autorização.
- A15. Alguns documentos representam prova de auditoria direta da existência de um ativo, como acontece por exemplo com documentos que representam um instrumento financeiro, tal como ações ou obrigações. A inspeção de tais documentos pode não proporcionar necessariamente prova de auditoria acerca de propriedade ou de valor. Além disso, inspecionar um contrato executado pode proporcionar prova de auditoria relevante quanto à aplicação das políticas contabilísticas da entidade, como o reconhecimento do rédito.
- A16. A inspeção de ativos tangíveis pode proporcionar prova de auditoria fiável com respeito à sua existência, mas não necessariamente acerca dos direitos e obrigações da entidade ou da valorização de ativos. A inspeção de itens individuais de inventário pode acompanhar a observação da contagem de inventários.

## Observação

- A17. A observação consiste em olhar para um processo ou procedimento que está a ser executado por outros, como por exemplo a observação pelo auditor da contagem de inventários efetuada pelo pessoal da entidade ou da execução de atividades de controlo. A observação proporciona prova de auditoria acerca da execução de um processo ou procedimento, mas é limitada à data em que se realiza a observação e pelo facto de que a ação de ser observado poder afetar a forma como o processo ou procedimento é executado. Ver a ISA 501 para mais orientação sobre a observação da contagem de inventários.<sup>13</sup>

## Confirmações Externas

- A18. Uma confirmação externa representa prova de auditoria obtida pelo auditor sob a forma de uma resposta direta que lhe é dada por um terceiro (a parte que confirma), em papel ou por meio eletrónico ou outro. Os procedimentos de confirmação externa são frequentemente relevantes quando tratam de asserções associadas a determinados saldos de contas e seus elementos. Porém, as confirmações externas não têm de se limitar apenas a saldos de contas. Por exemplo, o auditor pode pedir confirmação dos termos de acordos ou de transações que uma entidade realizou com terceiros; o

---

<sup>13</sup> ISA 501, *Prova de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Seleccionados*

pedido de confirmação pode ser redigido de modo a perguntar se foram feitas quaisquer modificações ao acordo e, em caso afirmativo, quais são os pormenores relevantes. Os procedimentos de confirmação externa também são usados para obter prova de auditoria acerca da ausência de determinadas condições, por exemplo, a falta de um “acordo lateral” que possa influenciar o reconhecimento do rédito. Ver a ISA 505 para orientação adicional.<sup>14</sup>

### Recálculo

- A19. O recálculo consiste na verificação do rigor matemático de documentos ou registos. O recálculo pode ser executado manual ou eletronicamente.

### Reexecução

- A20. A reexecução envolve a execução independente pelo auditor de procedimentos ou controlos que foram originalmente executados como parte do controlo interno da entidade.

### Procedimentos Analíticos

- A21. Os procedimentos analíticos consistem em avaliações da informação financeira através da análise dos relacionamentos plausíveis entre dados, tanto de informação financeira como não financeira. Os procedimentos analíticos abrangem também a investigação necessária de flutuações ou relacionamentos identificados que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou se desviem de forma significativa dos valores previstos. Ver a ISA 520 para orientação adicional.

### Indagação

- A22. A indagação consiste em procurar informação, financeira ou não financeira, junto de pessoas conhecedoras dentro ou fora da entidade. A indagação é usada extensivamente em toda a auditoria, para além de outros procedimentos de auditoria. As indagações podem ir de indagações formais por escrito até indagações orais informais. Avaliar as respostas a indagações constitui parte integrante do processo de indagação.
- A23. As respostas a indagações podem proporcionar ao auditor informação que não possuía previamente ou prova de auditoria corroborativa. Alternativamente, as respostas podem proporcionar informação que difira significativamente de outra informação que o auditor tenha obtido, como por exemplo informação respeitante à possibilidade de derrogação de controlos pelo órgão de gestão. Em alguns casos, as respostas a indagações são fundamento para o auditor modificar ou executar procedimentos de auditoria adicionais.

<sup>14</sup> ISA 505, *Confirmações Externas*

- A24. Se bem que a corroboração de prova obtida por intermédio de indagação assumam muitas vezes particular importância, no caso de indagações acerca de intenções do órgão de gestão a informação disponível para suportar essas intenções pode ser limitada. Nestes casos, compreender o historial do órgão de gestão na execução das suas intenções declaradas, as razões declaradas pelo órgão de gestão para escolher um plano de ação em particular e a capacidade do órgão de gestão para prosseguir um plano de ação específico podem proporcionar informação relevante para corroborar a prova obtida através de indagação.
- A25. Com respeito a algumas questões, o auditor pode considerar necessário obter declarações escritas do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação para confirmar respostas a indagações orais. Ver a ISA 580 para orientação adicional.<sup>15</sup>

### **Informação a Usar como Prova de Auditoria**

#### *Relevância e Fiabilidade* (Ref. Parágrafo 7)

- A26. Conforme referido no parágrafo A1, embora a prova de auditoria seja principalmente obtida a partir de procedimentos de auditoria executados no seu decurso, pode também incluir informações obtidas de outras fontes, como por exemplo anteriores auditorias, em determinadas circunstâncias, procedimentos de controlo de qualidade de uma firma para a aceitação e continuação do relacionamento com um cliente e cumprimento de determinadas responsabilidades adicionais de acordo com a lei, regulamentos ou requisitos éticos relevantes (por exemplo relativos a incumprimento de leis e regulamentos de uma entidade). A qualidade de toda a prova de auditoria é afetada pela relevância e fiabilidade da informação sobre a qual se baseia.

#### Relevância

- A27. A relevância trata da ligação lógica, ou da relação, com a finalidade do procedimento de auditoria e, quando apropriado, com a asserção em causa. A relevância da informação a usar como prova de auditoria pode ser afetada pela orientação dos testes. Por exemplo, se a finalidade de um procedimento de auditoria é testar a sobreavaliação na existência ou na valorização de contas a pagar, testar as contas a pagar registadas pode ser um procedimento de auditoria relevante. Por outro lado, quando se testa a subavaliação na existência ou na valorização de contas a pagar, testar as contas a pagar registadas não será relevante, mas poderá ser relevante testar outra informação, como os dispêndios subsequentes, faturas por pagar, extratos de fornecedores e relatórios de receção não reconciliados.

---

<sup>15</sup> ISA 580, *Declarações Escritas*



- A28. Um dado conjunto de procedimentos de auditoria pode proporcionar prova de auditoria que é relevante para determinadas asserções, mas não para outras. Por exemplo, a inspeção de documentos relativos à cobrança de contas a receber após o final do período pode proporcionar prova de auditoria respeitante à existência e valorização, mas não necessariamente ao corte de operações. De forma análoga, obter prova de auditoria respeitante a uma dada asserção, por exemplo a existência de inventários, não substitui a obtenção de prova de auditoria respeitante a uma outra asserção, por exemplo a valorização desses inventários. Por outro lado, prova de auditoria proveniente de diferentes fontes ou que assuma diferente natureza pode ser muitas vezes relevante para uma mesma asserção.
- A29. Os testes aos controlos são concebidos para avaliar a eficácia operacional dos controlos na prevenção ou na deteção e correção de distorções materiais ao nível de asserção. A conceção de testes aos controlos para obter prova de auditoria relevante inclui a identificação das condições (características ou atributos) que indicam a execução de um controlo e as condições de desvio que indicam um afastamento da execução adequada. A presença ou ausência dessas condições pode então ser testada pelo auditor.
- A30. Os procedimentos substantivos são concebidos para detetar distorções materiais ao nível de asserção. Compreendem testes de detalhe e procedimentos analíticos substantivos. Conceber procedimentos substantivos inclui a identificação de condições relevantes para a finalidade do teste que constituem uma distorção na asserção relevante.

### Fiabilidade

- A31. A fiabilidade da informação a usar como prova de auditoria e, portanto, da própria prova de auditoria, é influenciada pela sua fonte e pela sua natureza e pelas circunstâncias em que é obtida, incluindo os controlos sobre a sua apresentação e manutenção, quando relevantes. Por isso, as generalizações acerca da fiabilidade de vários tipos de prova de auditoria estão sujeitas a importantes exceções. Mesmo quando a informação a usar como prova de auditoria é obtida de fontes externas à entidade, podem existir circunstâncias que podem afetar a sua fiabilidade. Por exemplo, a informação obtida de uma fonte externa independente da entidade pode não ser fiável se a fonte não for conhecedora ou se um perito do órgão de gestão não for objetivo. Embora reconhecendo que podem existir exceções, as generalizações que se seguem acerca da fiabilidade da prova de auditoria podem ser úteis:
- A fiabilidade da prova de auditoria aumenta quando é obtida de fontes independentes fora da entidade.
  - A fiabilidade da prova de auditoria que é gerada internamente aumenta quando os controlos relacionados impostos pela entidade, nomeadamente sobre a sua preparação e manutenção, são eficazes.

- A prova de auditoria obtida diretamente pelo auditor (por exemplo, observação da aplicação de um controlo) é mais fiável do que a prova de auditoria obtida indiretamente ou por inferência (por exemplo, indagação acerca da aplicação de um controlo).
  - A prova de auditoria em forma documental, em papel, meio eletrónico ou outro, é mais fiável do que a prova de auditoria obtida oralmente (por exemplo, um registo de uma reunião escrito na altura é mais fiável do que uma declaração oral subsequente sobre as matérias discutidas).
  - A prova de auditoria proporcionada por documentos originais é mais fiável do que a prova de auditoria proporcionada por fotocópias, telecópias ou documentos que tenham sido filmados, digitalizados ou de outra forma transformados para formato eletrónico, cuja fiabilidade pode depender dos controlos sobre a respetiva preparação e conservação.
- A32. A ISA 520 proporciona orientação adicional respeitante à fiabilidade dos dados usados para fins de conceção de procedimentos analíticos como procedimentos substantivos.<sup>16</sup>
- A33. A ISA 240 aborda as circunstâncias em que o auditor tem razões para acreditar que um documento pode não ser autêntico ou pode ter sido modificado sem que essa modificação lhe tenha sido divulgada.<sup>17</sup>
- A34. A ISA 250 (Revista)<sup>18</sup> proporciona orientações adicionais relativas ao cumprimento de quaisquer responsabilidades adicionais estabelecidas por lei, regulamento ou requisitos éticos relevantes relacionados com a identificação de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos por parte da entidade que possam proporcionar informação adicional que seja relevante para o trabalho do auditor de acordo com as ISA e para a apreciação das implicações de tais incumprimentos noutros aspetos da auditoria.

#### Fontes de Informação Externas

- A34a. O parágrafo 7 exige que o auditor considere a relevância e fiabilidade da informação obtida de uma fonte de informação externa que irá ser usada como prova de auditoria, independentemente dessa informação ter sido usada pela entidade na preparação das demonstrações financeiras ou obtida pelo auditor. Relativamente a informação obtida de uma fonte de informação externa, essa consideração pode, em determinados casos, incluir prova de auditoria sobre a fonte de informação externa ou a preparação da informação

---

<sup>16</sup> ISA 520, parágrafo 5(a)

<sup>17</sup> ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude Numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 14

<sup>18</sup> ISA 250 (Revista), *Consideração de Leis e Regulamentos Numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 9

pela fonte de informação externa, obtida através da conceção e execução de procedimentos de auditoria adicionais de acordo com a ISA 330 ou, quando aplicável, a ISA 540 (Revista).<sup>19</sup>

A34b. Conhecer a razão por que o órgão de gestão ou, quando aplicável, um perito do órgão de gestão usa uma fonte de informação externa, e de como a relevância e fiabilidade da informação foi considerada (incluindo a sua exatidão e plenitude), pode ajudar o auditor a considerar a relevância e fiabilidade dessa informação.

A34c. Os seguintes fatores podem ser importantes quando se considera a relevância e fiabilidade da informação obtida de uma fonte de informação externa, incluindo a exatidão e plenitude, tendo em conta que alguns destes fatores podem apenas ser relevantes quando a informação tiver sido usada pelo órgão de gestão na preparação das demonstrações financeiras ou tiver sido obtida pelo auditor:

- A natureza e autoridade da fonte de informação externa. Por exemplo, um banco central ou um departamento de estatísticas nacional com poder legal para fornecer informação setorial ao público é provavelmente uma autoridade para determinados tipos de informação;
- A capacidade de influenciar a informação obtida, através de relações entre a entidade e a fonte de informação;
- A competência e reputação da fonte de informação externa relativamente à informação, incluindo se, no julgamento profissional do auditor, a informação é fornecida de modo rotineiro por uma fonte com histórico de prestação de informação fiável;
- Experiência passada do auditor com a fiabilidade da informação prestada pela fonte de informação externa;
- Evidência de aceitação geral do mercado pelos utilizadores da relevância e/ou fiabilidade da informação de uma fonte de informação externa para uma finalidade similar àquela para que foi usada pelo órgão de gestão ou auditor;
- Se a entidade possui controlos que tratam a relevância e fiabilidade da informação obtida e usada;
- Se a fonte de informação externa acumula informação geral de mercado ou intervém diretamente no estabelecimento de transações de mercado;
- Se a informação é adequada para utilizar da forma que está a ser usada e, se aplicável, se foi desenvolvida tendo em conta o referencial de relato financeiro;

<sup>19</sup> ISA 540 (Revista), *Auditar Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações*

- Informação alternativa que possa contradizer a informação usada;
- A natureza e quantidade de salvaguardas ou outras expressões restritivas relacionadas com a informação obtida;
- Informação sobre os métodos usados na preparação da informação, forma como os métodos foram aplicados incluindo, quando aplicável, como os modelos foram usados nessa aplicação, e os controlos sobre os métodos; e
- Quando disponível, informação relevante para considerar a adequação dos pressupostos e outros dados aplicados pelas fontes de informação externas no desenvolvimento da informação obtida.

A34d. A natureza e extensão das considerações do auditor tomam em conta a avaliação dos riscos de distorção material ao nível da asserção para os quais o uso de informação externa é relevante, o nível de relevância do uso dessa informação dados os riscos de distorção material avaliados e a possibilidade da informação da fonte de informação externa poder não ser fiável (por exemplo, se é de uma fonte credível). Com base na consideração pelo auditor das matérias descritas no parágrafo A34a, o auditor pode determinar que, de acordo com a ISA 315, é necessário mais conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, ou que são apropriados nas circunstâncias procedimentos de auditoria adicionais de acordo com a ISA 330<sup>20</sup> e ISA 540 (Revista),<sup>21</sup> quando aplicável, para responder aos riscos de distorção material avaliados relacionados com a utilização de informação de uma fonte de informação externa. Tais procedimentos podem incluir:

- Comparar a informação obtida da fonte de informação externa com a informação obtida de fontes de informação independentes alternativas.
- Quando relevante para considerar o uso de uma fonte de informação externa pelo órgão de gestão, obter o entendimento dos controlos do órgão de gestão para aferir a fiabilidade da informação de fontes de informação externas, e potencialmente testar a eficácia operacional de tais controlos.
- Executar procedimentos para obter informação da fonte de informação externa para compreender os seus processos, técnicas, e pressupostos, para efeitos de identificar, compreender e, quando relevante, testar a eficácia operacional dos seus controlos.

A34e. Em algumas situações, pode existir apenas um fornecedor de determinada informação, por exemplo, informação de um banco central ou governo, tal como a taxa de inflação, ou um único órgão setorial reconhecido. Em tais

---

<sup>20</sup> ISA 330, parágrafo 6

<sup>21</sup> ISA 540 (Revista), parágrafo 30

casos, a determinação pelo auditor da natureza e extensão dos procedimentos de auditoria que podem ser apropriados nas circunstâncias é influenciada pela natureza e credibilidade da fonte de informação, os riscos de distorção material avaliados para os quais essa informação externa é relevante, e o grau em que a utilização dessa informação é relevante para as razões da avaliação dos riscos de distorção material. Por exemplo, quando a informação provém de uma fonte com autoridade credível, a extensão dos procedimentos de auditoria adicionais pode ser menor, tal como corroborar a informação com o sítio da internet da fonte ou informação publicada. Noutros casos, se a fonte não for avaliada como credível, o auditor pode determinar que são apropriados procedimentos mais extensos e, na ausência de qualquer outra fonte de informação independente alternativa, com a qual comparar, pode considerar se a execução de procedimentos para obter informação da fonte de informação externa, quando praticável, é apropriada para obter prova de auditoria suficiente e apropriada.

- A34f. Quando o auditor não tiver uma base suficiente para avaliar a relevância e fiabilidade da informação da fonte de informação externa, o auditor pode ter uma limitação de âmbito se não puder ser obtida prova de auditoria suficiente e apropriada através de procedimentos alternativos. Qualquer limitação de âmbito imposta é avaliada de acordo com os requisitos da ISA 705 (Revista).<sup>22</sup>

*Fiabilidade de Informação Produzida por um Perito do Órgão de Gestão*  
(Ref: Parágrafo 8)

- A35. A preparação das demonstrações financeiras de uma entidade pode exigir competências especializadas em áreas distintas da contabilidade ou da auditoria, como cálculos atuariais, avaliações ou dados de engenharia. A entidade pode empregar ou contratar peritos nestas áreas para obter as competências necessárias para preparar as demonstrações financeiras. Não o fazer quando tais competências sejam necessárias aumenta os riscos de distorção material.
- A36. Quando a informação a usar como prova de auditoria tiver sido preparada usando o trabalho de um perito do órgão de gestão, aplica-se o requisito do parágrafo 8 desta ISA. Por exemplo, um indivíduo ou uma organização pode ser perito na aplicação de modelos para estimar o justo valor de títulos relativamente aos quais não há mercado observável. Se o indivíduo ou a organização aplicar essa competência para fazer uma estimativa que a entidade usa na preparação das suas demonstrações financeiras, o indivíduo ou a organização é um perito do órgão de gestão e aplica-se o parágrafo 8. Se, por outro lado, esse indivíduo ou essa organização se limitarem a facultar dados sobre preços respeitantes a transações privadas que não estariam de outra forma disponíveis para a entidade e que esta usa nos seus próprios

<sup>22</sup> ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*, parágrafo 13

métodos de estimação, tal informação, se usada como prova de auditoria, fica sujeita ao parágrafo 7 desta ISA, sendo informação de uma fonte de informação externa e não corresponde ao uso de um perito do órgão de gestão pela entidade.

A37. A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria em relação ao requisito do parágrafo 8 desta ISA podem ser afetadas por matérias como:

- A natureza e a complexidade da matéria que envolve o perito do órgão de gestão.
- Os riscos de distorção material na matéria.
- A disponibilidade de fontes alternativas de prova de auditoria.
- A natureza, âmbito e objetivos do trabalho do perito do órgão de gestão.
- Se o perito do órgão de gestão é empregado da entidade, ou é uma parte contratada por esta para prestar serviços relevantes.
- Até que ponto o órgão de gestão pode exercer controlo ou ter influência sobre o trabalho do perito do órgão de gestão.
- Se o perito do órgão de gestão está sujeito a normas de desempenho técnico ou a outros requisitos profissionais ou do setor de atividade.
- A natureza e extensão de quaisquer controlos da entidade sobre o trabalho do perito do órgão de gestão.
- O conhecimento e experiência do auditor na área de conhecimento do perito do órgão de gestão.
- A anterior experiência do auditor quanto ao trabalho desse perito.

Competência, Capacidades e Objetividade de um Perito do Órgão de Gestão  
(Ref. Parágrafo 8(a))

A38. A competência relaciona-se com a natureza e o nível de conhecimentos do perito do órgão de gestão. A capacidade relaciona-se com a possibilidade de o perito do órgão de gestão exercer essa competência nas circunstâncias. Os fatores que influenciam a capacidade podem incluir, por exemplo, a localização geográfica e a disponibilidade de tempo e de recursos. A objetividade relaciona-se com os possíveis efeitos que as faltas de isenção, os conflitos de interesses ou a influência de outros possam ter no julgamento profissional ou comercial do perito do órgão de gestão. A competência, as capacidades e a objetividade de um perito do órgão de gestão e quaisquer controlos da entidade sobre o seu trabalho são fatores importantes em relação à fiabilidade de qualquer informação por ele produzida.

- A39. A informação respeitante à competência, capacidades e objetividade de um perito do órgão de gestão pode proceder de uma variedade de fontes, como:
- Experiência pessoal com trabalho anterior desse perito.
  - Discussões com esse perito.
  - Discussões com outros que estejam familiarizados com o trabalho desse perito.
  - Conhecimento das qualificações desse perito, inscrição como membro de uma organização profissional ou associação setorial, licença para exercer ou outras formas de reconhecimento externo.
  - Documentos publicados ou livros escritos por esse perito.
  - Um perito do auditor, se existir, que assista o auditor na obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada com respeito à informação produzida pelo perito do órgão de gestão.
- A40. As matérias relevantes para a avaliação da competência, capacidades e objetividade de um perito do órgão de gestão incluem nomeadamente se o trabalho desse perito está ou não sujeito a normas de desempenho técnico ou outros requisitos profissionais ou setoriais, por exemplo normas éticas e outros requisitos de inscrição como membro de uma organização profissional ou associação setorial, normas de acreditação de uma organização licenciadora ou requisitos impostos por lei ou regulamento.
- A41. Outras matérias que podem ser relevantes incluem:
- A relevância da competência do perito do órgão de gestão na matéria para que será usado o seu trabalho, incluindo quaisquer áreas de especialidade na área desse perito. Por exemplo, um determinado atuário pode especializar-se em seguros contra acidentes e seguros de propriedade, mas ter conhecimentos limitados no que respeita ao cálculo de pensões.
  - A competência do perito do órgão de gestão com respeito a requisitos contabilísticos relevantes, por exemplo conhecimento de pressupostos e métodos, incluindo modelos, quando aplicável, que sejam consistentes com o referencial de relato financeiro aplicável.
  - Se acontecimentos inesperados, alterações nas condições ou a prova de auditoria obtida a partir dos resultados de procedimentos de auditoria indicam que poderá ser necessário reconsiderar a avaliação inicial da competência, capacidades e objetividade do perito do órgão de gestão à medida que a auditoria progride.

- A42. Um conjunto alargado de circunstâncias pode ameaçar a objetividade, como por exemplo ameaças de interesse próprio, ameaças de advocacia, ameaças de familiaridade, ameaças de auto-revisão e ameaças de intimidação. Estas ameaças podem ser reduzidas através de salvaguardas que podem ser criadas quer por estruturas externas (por exemplo, a organização profissional do perito do órgão de gestão, legislação ou regulação), quer pelo ambiente em que o perito do órgão de gestão trabalha (por exemplo, políticas e procedimentos de controlo de qualidade).
- A43. Se bem que as salvaguardas não possam eliminar todas as ameaças à objetividade de um perito do órgão de gestão, ameaças como a intimidação podem ser menos importantes para um perito contratado pela entidade do que para um perito empregado da entidade, podendo a eficácia das salvaguardas como políticas e procedimentos de controlo de qualidade ser maiores. Na medida em que a ameaça à objetividade criada pelo facto de ser um empregado da entidade estará sempre presente, um perito empregado da entidade não pode geralmente ser considerado mais objetivo que os outros empregados da entidade.
- A44. Quando se avalia a objetividade de um perito contratado pela entidade, pode ser relevante discutir com o órgão de gestão e com esse perito quaisquer interesses e relacionamentos que possam criar ameaças à objetividade do perito e quaisquer salvaguardas aplicáveis, incluindo quaisquer requisitos profissionais que lhe sejam aplicáveis, e avaliar se essas salvaguardas são adequadas. Os interesses e relacionamentos que criam ameaças à objetividade podem incluir:
- Interesses financeiros.
  - Relacionamentos de negócios e relacionamentos pessoais.
  - Prestação de outros serviços.

#### Inteirar-se do Trabalho do Perito do Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo 8(b))

- A45. O conhecimento do trabalho do perito do órgão de gestão inclui conhecer a área técnica relevante. O auditor pode inteirar-se da área técnica relevante ao mesmo tempo que avalia se ele próprio dispõe de conhecimentos que lhe permitam avaliar o trabalho do perito do órgão de gestão ou se necessita de um perito seu para esta finalidade.<sup>23</sup>
- A46. Os aspetos da área do perito do órgão de gestão relevantes para o conhecimento do auditor podem incluir:
- Se a área desse perito tem especialidades que sejam relevantes para a auditoria.
  - Se se aplicam quaisquer normas profissionais ou outras e requisitos regulamentares ou legais.

---

<sup>23</sup> ISA 620, parágrafo 7



- Que pressupostos e métodos são usados pelo perito do órgão de gestão e se os mesmos são geralmente aceites na sua área de competência e são apropriados para fins de relato financeiro.
- A natureza dos dados ou das informações, internos e externos, que o perito do auditor usa.

A47. No caso de um perito do órgão de gestão contratado pela entidade, existirá geralmente uma carta de compromisso ou outra forma escrita de acordo entre a entidade e esse perito. Ao inteirar-se do trabalho do perito do órgão de gestão, a avaliação desse acordo pode ajudar a determinar a apropriação para as finalidades do auditor dos seguintes elementos:

- Natureza, âmbito e objetivos do trabalho do perito;
- Funções e responsabilidades respetivas do órgão de gestão e desse perito; e
- Natureza, oportunidade e extensão das comunicações entre o órgão de gestão e esse perito, incluindo a forma de quaisquer relatórios a preparar pelo mesmo.

A48. No caso de um perito do órgão de gestão empregado pela entidade, é menos provável que haja um acordo escrito deste tipo. A forma mais apropriada de o auditor obter o conhecimento necessário pode ser através de indagações ao perito e a outros membros do órgão de gestão.

#### Avaliar a Apropriação do Trabalho do Perito do Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo 8(c))

- A49. Ao avaliar a apropriação do trabalho do perito do órgão de gestão como prova de auditoria para a asserção relevante, podem ser considerados:
- A relevância e razoabilidade dos resultados ou das conclusões desse perito, a sua consistência com outra prova de auditoria e se foram apropriadamente refletidos nas demonstrações financeiras;
  - Se o trabalho desse perito envolve o uso de pressupostos e métodos significativos, a relevância e razoabilidade desses pressupostos e métodos;
  - Se o trabalho desse perito envolve o uso significativo de dados de base, a relevância, plenitude e rigor desses dados; e
  - Se o trabalho do perito envolver a utilização de informação de uma fonte de informação externa, a relevância e fiabilidade dessa informação.

*Informação Produzida pela Entidade e Usada para as Finalidades do Auditor*  
(Ref: Parágrafo 9(a)–(b))

- A50. Para que o auditor possa obter prova de auditoria fiável, a informação produzida pela entidade que seja usada em procedimentos de auditoria terá de ser suficientemente completa e rigorosa. Por exemplo, ao auditar o rédito pela aplicação de preços padrão a registos do volume de vendas, a eficácia é afetada pelo rigor da informação sobre os preços e pela plenitude e rigor dos dados sobre o volume de vendas. De forma análoga, se o auditor pretende testar uma população (por exemplo, pagamentos) quanto a uma determinada característica (por exemplo, autorização), os resultados do teste serão menos fiáveis se a população de que foram selecionados itens para teste não estiver completa.
- A51. A obtenção de prova de auditoria acerca do rigor e plenitude dessa informação pode ter lugar em simultâneo com o procedimento de auditoria corrente aplicado à informação quando a obtenção de tal prova de auditoria constituir parte integrante do próprio procedimento de auditoria. Noutras situações, o auditor pode ter obtido prova de auditoria quanto ao rigor e plenitude dessa informação testando os controlos sobre a sua preparação e manutenção. Nalgumas situações, porém, o auditor pode determinar que são necessários procedimentos de auditoria adicionais.
- A52. Nalguns casos, o auditor pode pretender usar informação produzida pela entidade para outras finalidades de auditoria. Por exemplo, o auditor pode ter a intenção de utilizar as medidas de desempenho da entidade para efeito de procedimentos analíticos ou outra informação produzida pela entidade, como relatórios dos auditores internos, para atividades de monitorização. Em tais casos, a apropriação da prova de auditoria obtida depende de a informação ser ou não suficientemente precisa ou pormenorizada para as finalidades do auditor. Por exemplo, as medidas de desempenho usadas pelo órgão de gestão podem não ser suficientemente precisas para detetar distorções materiais.

**Selecionar Itens a Testar para Obter Prova de Auditoria** (Ref: Parágrafo 10)

- A53. Um teste eficaz proporciona prova de auditoria apropriada na medida em que, tomada em conjunto com outra prova de auditoria obtida ou a obter, seja suficiente para as finalidades do auditor. Ao selecionar itens para teste, o parágrafo 7 exige que o auditor determine a relevância e fiabilidade da informação a usar como prova de auditoria; o outro aspeto da eficácia (suficiência) é uma consideração importante na seleção de itens para teste. Os meios disponíveis para o auditor selecionar itens para testes são:
- (a) Selecionar todos os itens (exame a 100%);
  - (b) Selecionar itens específicos; e
  - (c) Amostragem de auditoria.

A aplicação de qualquer um ou de uma combinação destes meios pode ser apropriada dependendo de circunstâncias particulares como, por exemplo, os riscos de distorção material relativos à asserção que está a ser testada e a praticabilidade e eficiência dos diferentes meios.

### *Selecionar Todos os Itens*

A54. O auditor pode decidir que será mais apropriado examinar toda a população de itens que constituem uma classe de transações ou um saldo de conta (ou um extrato dentro dessa população). Um exame a 100% é improvável no caso de testes a controles, mas é mais comum para testes de detalhe. Um exame a 100% pode ser apropriado quando, por exemplo:

- A população consiste num pequeno número de itens de grande valor;
- Existe um risco significativo e os outros meios não proporcionam prova de auditoria suficiente e apropriada; ou
- A natureza repetitiva de um cálculo ou de outro processo executado automaticamente por um sistema informático torna um exame a 100% económico.

### *Selecionar Itens Específicos*

A55. O auditor pode decidir selecionar itens específicos a partir de uma população. Ao tomar esta decisão, os fatores que podem ser relevantes incluem o conhecimento da entidade pelo auditor, os riscos de distorção material avaliados e as características da população a testar. A seleção por julgamento de itens específicos está sujeita a um risco não relacionado com a amostragem. Os itens específicos selecionados podem incluir:

- *Itens de valor elevado ou itens principais.* O auditor pode decidir selecionar itens específicos dentro de uma população porque apresentam elevado valor ou exibem outras características, como por exemplo itens suspeitos, não usuais, particularmente suscetíveis de risco ou que tenham um historial de erros.
- *Todos os itens acima de uma determinada quantia.* O auditor pode decidir examinar itens cujos valores registados excedam uma determinada quantia, de forma a verificar uma parte significativa da quantia total de uma classe de transações ou de um saldo de conta.
- *Itens para obter informação.* O auditor pode examinar itens para obter informação acerca de matérias como a natureza da entidade ou a natureza das transações.

A56. Embora o exame seletivo de itens específicos a partir de uma classe de transações ou de um saldo de conta seja uma forma eficiente de obter prova de auditoria, isso não constitui amostragem de auditoria. Os resultados dos

procedimentos de auditoria aplicados a itens selecionados desta forma não podem ser projetados para toda a população. Consequentemente, o exame seletivo de itens específicos não proporciona prova de auditoria respeitante ao resto da população.

#### *Amostragem de Auditoria*

- A57. A amostragem de auditoria é concebida para possibilitar a extração de conclusões acerca de toda a população com base no teste de uma amostra dela extraída. A amostragem de auditoria é tratada na ISA 530.<sup>24</sup>

#### **Inconsistência na Prova de Auditoria ou Dúvidas sobre a sua Fiabilidade**

(Ref: Parágrafo 11)

- A58. A obtenção de prova de auditoria a partir de diferentes fontes ou de prova de auditoria de diferentes naturezas pode indicar que um item individual de prova de auditoria não é fiável, nomeadamente quando a prova de auditoria obtida a partir de uma fonte é inconsistente com a obtida a partir de outra. Tal pode ser o caso quando, por exemplo, as respostas a indagações ao órgão de gestão, à auditoria interna e a outros são inconsistentes ou quando as respostas a indagações aos encarregados da governação feitas para corroborar as respostas a indagações ao órgão de gestão são inconsistentes com as respostas do órgão de gestão. A ISA 230 inclui um requisito específico de documentação quando o auditor identifica informação que é inconsistente com a sua conclusão final respeitante a uma matéria significativa.<sup>25</sup>

---

<sup>24</sup> ISA 530, *Amostragem de Auditoria*

<sup>25</sup> ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafo 11

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 501**  
**PROVA DE AUDITORIA – CONSIDERAÇÕES ESPECÍFICAS**  
**PARA ITENS SELECIONADOS**

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

**ÍNDICE**

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1
Data de Eficácia .....	2
<b>Objetivo</b> .....	3
<b>Requisitos</b>	
Inventários .....	4–8
Litígios e Reclamações .....	9–12
Informação por Segmentos .....	13
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Inventários .....	A1–A16
Litígios e Reclamações .....	A17–A25
Informação por Segmentos .....	A26–A27

---

*A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 501, Prova de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Seleccionados 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) trata de considerações específicas do auditor para obter prova de auditoria suficiente e apropriada de acordo com a ISA 330,<sup>1</sup> a ISA 500<sup>2</sup> e outras ISA relevantes, no que respeita a determinados aspetos dos inventários, litígios e reclamações que envolvam a entidade e à informação por segmentos 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:
  - (a) À existência e condição dos inventários;
  - (b) À plenitude dos litígios e reclamações que envolvam a entidade; e
  - (c) À apresentação e divulgação de informação por segmentos de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.

## Requisitos

### Inventários

4. Se os inventários forem materiais para as demonstrações financeiras, o auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante à existência e condição dos inventários através de:
  - (a) Assistência à contagem física dos inventários, salvo se impraticável, para: (Ref: Parágrafos A1 a A3)
    - (i) Avaliar as instruções e procedimentos do órgão de gestão para o registo e controlo dos resultados da contagem física dos inventários; (Ref: Parágrafo A4)
    - (ii) Observar a execução dos procedimentos de contagem do órgão de gestão; (Ref: Parágrafo A5)
    - (iii) Inspeccionar os inventários; e (Ref: Parágrafo A6)
    - (iv) Executar contagens de teste; e (Ref: Parágrafos A7 e A8)

---

<sup>1</sup> ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

<sup>2</sup> ISA 500, *Prova de Auditoria*

- (b) Execução de procedimentos de auditoria sobre os registos finais de inventários da entidade para determinar se refletem rigorosamente os resultados reais da contagem de inventários.
5. Se a contagem física dos inventários for conduzida numa data que não seja a data das demonstrações financeiras, o auditor deve, além dos procedimentos exigidos pelo parágrafo 4, executar procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria sobre se as alterações nos inventários entre a data da contagem e a data das demonstrações financeiras estão devidamente registadas. (Ref: Parágrafos A9 a A11)
6. Se o auditor não puder assistir à contagem física dos inventários devido a circunstâncias imprevistas, deve efetuar ou observar algumas contagens físicas numa data alternativa e executar procedimentos de auditoria sobre as transações no período intercalar.
7. Se a assistência à contagem física dos inventários for impraticável, o auditor deve executar procedimentos de auditoria alternativos para obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante à existência e condição dos inventários. Se tal não for possível, o auditor deve modificar a opinião no relatório do auditor de acordo com a ISA 705 (Revista).<sup>3</sup> (Ref: Parágrafos A12–A14)
8. Se os inventários sob custódia e controlo de um terceiro forem materiais para as demonstrações financeiras, o auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante à existência e condição desses inventários executando um ou ambos os seguintes procedimentos:
- (a) Pedir confirmação do terceiro quanto às quantidades e condição dos inventários detidos em nome da entidade; (Ref: Parágrafo A15)
- (b) Realizar uma inspeção ou outros procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias, (Ref: Parágrafo A16)

### **Litígios e Reclamações**

9. O auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria a fim de identificar litígios e reclamações que envolvam a entidade que possam dar origem a riscos de distorção material, incluindo: (Ref: Parágrafos A17–A19)
- (a) Indagar do órgão de gestão e, quando aplicável, de outros dentro da entidade, incluindo o consultor jurídico interno;
- (b) Rever as atas de reuniões dos encarregados da governação e a correspondência entre a entidade e o seu consultor jurídico externo; e
- (c) Rever as contas de gastos com advogados. (Ref: Parágrafo A20)

<sup>3</sup> ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

10. Quando o auditor avaliar um risco de distorção material respeitante a litígios ou reclamações que tenham sido identificados ou quando os procedimentos de auditoria executados indicarem que podem existir outros litígios e reclamações materiais, o auditor deve, além dos procedimentos exigidos por outras ISA, procurar uma comunicação direta com o consultor jurídico externo da entidade, por meio de uma carta de indagações preparada pelo órgão de gestão e enviada pelo auditor pedindo ao consultor jurídico externo da entidade que comunique diretamente com o auditor. Se a lei, regulamento ou a respetiva organização profissional legal proibir o consultor jurídico externo da entidade de comunicar diretamente com o auditor, este deve executar procedimentos de auditoria alternativos. (Ref: Parágrafos A21–A25)
11. Se:
- (a) o órgão de gestão recusar dar permissão ao auditor para comunicar ou para se encontrar com o consultor jurídico externo da entidade, ou se o consultor jurídico externo da entidade recusar responder apropriadamente à carta de indagações ou for proibido de responder; e
  - (b) o auditor não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada executando procedimentos alternativos,
- o auditor deve modificar a opinião no seu relatório de acordo com a ISA 705 (Revista).

#### *Declarações Escritas*

12. O auditor deve pedir ao órgão de gestão e, quando apropriado, aos encarregados da governação que forneçam declarações escritas no sentido de que todos os litígios e reclamações conhecidos, reais ou potenciais cujos efeitos devam ser considerados na preparação das demonstrações financeiras lhe foram divulgados e foram contabilizados e divulgados de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.

#### **Informação por Segmentos**

13. O auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante à apresentação e divulgação de informação por segmentos de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável: (Ref: Parágrafo A26)
- (a) Tomando conhecimento dos métodos usados pelo órgão de gestão na determinação da informação por segmentos: (Ref: Parágrafo A27)
    - (i) Avaliando se tais métodos irão resultar em divulgações de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável; e
    - (ii) Quando apropriado, testando a aplicação de tais métodos;
  - (b) E executando procedimentos analíticos ou outros procedimentos apropriados nas circunstâncias.



\*\*\*

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Inventários

*Assistência à Contagem Física dos Inventários* (Ref: Parágrafo 4(a))

- A1. O órgão de gestão estabelece geralmente procedimentos para que os inventários sejam contados fisicamente pelo menos uma vez por ano para servir de base à preparação das demonstrações financeiras e, se aplicável, para certificar a credibilidade do sistema de inventário permanente da entidade.
- A2. A assistência à contagem física dos inventários envolve:
- Inspeccionar os inventários para certificar a sua existência e avaliar a sua condição e executar contagens de teste;
  - Observar o cumprimento das instruções do órgão de gestão e a execução dos procedimentos para o registo e controlo dos resultados da contagem física dos inventários; e
  - Obter prova de auditoria quanto à fiabilidade dos procedimentos de contagem do órgão de gestão.

Estes procedimentos podem servir como teste de controlos ou procedimentos substantivos dependendo da avaliação do risco pelo auditor, da abordagem planeada e dos procedimentos específicos executados.

- A3. As matérias relevantes no planeamento da assistência à contagem física dos inventários (ou na conceção e execução de procedimentos de auditoria em conformidade com os parágrafos 4 a 8 desta ISA) incluem, por exemplo:
- Os riscos de distorção material relacionados com os inventários.
  - A natureza do controlo interno relacionado com os inventários.
  - Se se espera que sejam estabelecidos procedimentos adequados e emitidas instruções apropriadas para a contagem física dos inventários.
  - A calendarização da contagem física dos inventários.
  - Se a entidade mantém um sistema de inventário permanente.
  - As localizações onde são guardados os inventários, incluindo a materialidade dos inventários e os riscos de distorção material nas diferentes localizações, ao decidir em que localizações será apropriado estar presente. A ISA 600<sup>4</sup> aborda o envolvimento de outros auditores e,

<sup>4</sup> ISA 600, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)*

consequentemente, pode ser relevante se tal envolvimento estiver ligado à assistência à contagem física dos inventários numa localização remota.

- Se é necessária a assistência de um perito do auditor. A ISA 620<sup>5</sup> aborda o uso de um perito do auditor para o ajudar a obter prova de auditoria suficiente e apropriada.

Observar a Execução dos Procedimentos de Contagem do Órgão de Gestão  
(Ref: Parágrafo 4(a)(i))

A4. As matérias relevantes na avaliação das instruções e procedimentos do órgão de gestão para o registo e controlo da contagem física dos inventários incluem, por exemplo, o facto de abordarem ou não:

- A aplicação de atividades de controlo apropriadas, por exemplo a conservação de registos usados de contagem física de inventários, o controlo de registos de contagem física de inventários não usados e procedimentos de contagem e recontagem.
- A identificação rigorosa da fase em que se encontram obras e trabalhos em curso, de itens de reduzida rotação, obsoletos ou danificados e de inventários pertencentes a terceiros que se encontrem, por exemplo, à consignação.
- Os procedimentos usados para estimar as quantidades físicas, quando aplicável, por exemplo para estimar a quantidade física de uma pilha de carvão.
- O controlo sobre o movimento de inventários entre áreas e sobre a expedição e receção de inventários antes e depois da data do corte de operações.

Observar a Execução dos Procedimentos de Contagem do Órgão de Gestão  
(Ref: Parágrafo 4(a)(ii))

A5. Observar a execução dos procedimentos de contagem do órgão de gestão, como por exemplo os relativos ao controlo sobre o movimento dos inventários antes, durante e após a contagem, ajuda o auditor a obter prova de auditoria de que as instruções e procedimentos de contagem do órgão de gestão estão adequadamente concebidos e implementados. Além disso, o auditor pode obter cópias de informação sobre o corte de operações, como detalhes do movimento dos inventários, para o ajudar a executar procedimentos de auditoria sobre a contabilização de tais movimentos numa data posterior.

---

<sup>5</sup> ISA 620, *Usar o Trabalho de um Perito do Auditor*

Inspecionar os inventários (Ref: Parágrafo 4(a)(iii))

- A6. Inspecionar os inventários ao assistir à sua contagem física ajuda o auditor a certificar a existência dos inventários (embora não necessariamente a sua propriedade) e a identificar, por exemplo, inventários obsoletos, danificados ou envelhecidos.

Executar Testes a Contagens (Ref: Parágrafo 4(a)(iv))

- A7. Executar testes a contagens, por exemplo seguindo o rastreio de itens selecionados dos registos de contagem do órgão de gestão até ao inventário físico e seguindo o rastreio de itens selecionados dos inventários físicos até aos registos de contagem do órgão de gestão, proporciona prova de auditoria acerca da plenitude e do rigor desses registos.
- A8. Além de registar os seus testes a contagens, obter cópias de registos elaborados pelo órgão de gestão nas contagens físicas dos inventários ajuda o auditor a executar procedimentos de auditoria subsequentes para determinar se os registos dos inventários finais da entidade refletem rigorosamente os resultados reais da contagem dos inventários.

*Contagem Física dos Inventários Conduzida numa Data Diferente da das Demonstrações Financeiras* (Ref: Parágrafo 5)

- A9. Por razões práticas, a contagem física dos inventários pode ser conduzida numa data ou datas diferentes da data das demonstrações financeiras, independentemente de o órgão de gestão determinar as quantidades de inventários através de uma contagem física anual ou da manutenção de um sistema de inventário permanente. Em qualquer dos casos, a eficácia da conceção, implementação e manutenção de controlos sobre as alterações nos inventários é determinante para decidir se a contagem física dos inventários numa data ou datas que não sejam a data das demonstrações financeiras é apropriada para efeitos de auditoria. A ISA 330 estabelece requisitos e dá orientação sobre procedimentos substantivos executados numa data intercalar.<sup>6</sup>
- A10. Quando for mantido um sistema de inventário permanente, o órgão de gestão pode efetuar contagens físicas ou outros testes para certificar a fiabilidade da informação sobre a quantidade de inventários incluída nos registos de inventário permanente da entidade. Em alguns casos, o órgão de gestão ou o auditor podem identificar diferenças entre os registos de inventário permanente e as quantidades físicas reais existentes, o que pode indicar que os controlos sobre as alterações em inventários não estão a operar com eficácia.

<sup>6</sup> ISA 330, parágrafos 22–23

- A11. As matérias relevantes a considerar ao conceber procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria sobre se as alterações nas quantias de inventário entre a data ou datas da contagem e os registos dos inventários finais foram devidamente registados incluem:
- Se os registos de inventário permanente são devidamente ajustados.
  - A fiabilidade dos registos de inventário permanente da entidade.
  - As razões para diferenças significativas entre a informação obtida durante a contagem física e os registos de inventário permanente.

*A Assistência à Contagem Física dos Inventários é Impraticável (Ref: Parágrafo 7)*

- A12. Em alguns casos, a assistência à contagem física dos inventários pode ser impraticável devido a fatores como a natureza e a localização dos inventários, como por exemplo quando os inventários são mantidos numa localização que pode ameaçar a segurança do auditor. O aspeto da inconveniência geral para o auditor não é, contudo, suficiente para suportar uma decisão deste no sentido de que a assistência é impraticável. Além disso, conforme explicado na ISA 200,<sup>7</sup> a dificuldade, o tempo, ou o custo envolvido não são em si bases válidas para o auditor omitir um procedimento de auditoria relativamente ao qual não existe alternativa ou para se dar por satisfeito com prova de auditoria que não seja persuasiva.
- A13. Em certos casos em que a assistência é impraticável, procedimentos de auditoria alternativos como, por exemplo, a inspeção da documentação da venda subsequente de itens de inventário específicos adquiridos ou comprados antes da contagem física dos inventários, podem proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da existência e condição dos inventários.
- A14. Noutros casos, contudo, pode não ser possível obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante à existência e condição dos inventários executando procedimentos de auditoria alternativos. Em tais casos, a ISA 705 (Revista) exige que o auditor modifique a opinião no seu relatório em consequência da limitação de âmbito.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo A50

<sup>8</sup> ISA 705 (Revista), parágrafos 13

### *Inventários sob a Custódia e Controlo de um Terceiro*

#### Confirmação (Ref: Parágrafo 8(a))

A15. A ISA 505<sup>9</sup> estabelece requisitos e dá orientação para a execução de procedimentos de confirmação externa.

#### Outros Procedimentos de Auditoria (Ref: Parágrafo 8(b))

A16. Dependendo das circunstâncias, por exemplo, quando é obtida informação que levanta dúvidas acerca da integridade e objetividade do terceiro, o auditor pode considerar apropriado executar outros procedimentos de auditoria em vez ou para além da confirmação com o terceiro. Incluem-se nos exemplos de outros procedimentos de auditoria:

- Assistir ou fazer o necessário para que um outro auditor assista à contagem física dos inventários, se praticável.
- Obter o relatório de um outro auditor ou do auditor do serviço sobre a adequação do controlo interno do terceiro para assegurar que os inventários estão devidamente contados e adequadamente salvaguardados.
- Inspeccionar documentação relativa a inventários detidos por terceiros, como por exemplo guias de entrada em armazém.
- Pedir confirmação de outras partes quando os inventários tenham sido dados como garantia.

### **Litígios e Reclamações**

#### *Plenitude de Litígios e Reclamações* (Ref: Parágrafo 9)

A17. Os litígios e as reclamações que envolvam a entidade podem ter um efeito material sobre as demonstrações financeiras, pelo que poderá ser necessário contabilizá-los ou divulgá-los nas demonstrações financeiras.

A18. Além dos procedimentos identificados no parágrafo 9, outros procedimentos relevantes incluem, por exemplo, o auditor usar informação obtida através de procedimentos de avaliação do risco executados como parte da obtenção de um conhecimento da entidade e do seu ambiente para se inteirar de litígios e reclamações que envolvam a entidade.

A19. A prova de auditoria obtida com o objetivo de identificar litígios e reclamações que possam dar origem a um risco de distorção material pode também servir como prova de auditoria para outras considerações relevantes, como a valorização ou mensuração respeitantes a litígios e reclamações. A ISA 540

<sup>9</sup> ISA 505, *Confirmações Externas*

(Revista)<sup>10</sup> estabelece requisitos e dá orientações relevantes para a consideração pelo auditor de litígios e reclamações que requeiram a contabilização de estimativas ou respetivas divulgações nas demonstrações financeiras.

Rever as Contas de Gastos com Advogados (Ref: Parágrafo 9(c))

- A20. Dependendo das circunstâncias, o auditor pode julgar apropriado, como parte da sua revisão das contas de gastos com advogados, examinar os documentos relacionados com tais gastos, nomeadamente as respetivas faturas.

*Comunicação com o Consultor Jurídico Externo da Entidade* (Ref: Parágrafo 10–11)

- A21. A comunicação direta com o consultor jurídico externo da entidade ajuda o auditor a obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se são conhecidos litígios e reclamações potencialmente materiais e se as estimativas do órgão de gestão quanto às suas implicações financeiras, nomeadamente em termos de custo, são razoáveis.
- A22. Nalguns casos, o auditor pode procurar comunicar diretamente com o consultor jurídico externo da entidade por meio de uma carta de indagações gerais. Para este efeito, uma carta de indagações gerais solicita ao consultor jurídico externo da entidade que informe o auditor de quaisquer litígios e reclamações de que o consultor tenha conhecimento, juntamente com uma avaliação do desfecho dos litígios e reclamações e uma estimativa das implicações financeiras, incluindo os custos envolvidos.
- A23. Se for considerado improvável que o consultor jurídico externo da entidade responda apropriadamente a uma carta de indagações gerais, por exemplo se a organização profissional a que pertence o consultor proibir uma resposta a tal carta, o auditor pode procurar comunicar diretamente por meio de uma carta de indagações específicas. Para este efeito, uma carta de indagações específicas inclui:
- (a) Uma lista dos litígios e reclamações;
  - (b) Quando esteja disponível, a avaliação do órgão de gestão quanto ao desfecho de cada um dos litígios ou reclamações identificadas e a sua estimativa das respetivas implicações financeiras, incluindo os custos envolvidos; e
  - (c) Um pedido para que o consultor jurídico externo da entidade confirme a razoabilidade das avaliações do órgão de gestão e faculte ao auditor informações adicionais caso considere a lista incompleta ou incorreta.
- A24. Em determinadas circunstâncias, o auditor pode também julgar necessário reunir com o consultor jurídico externo da entidade para discutir o provável desfecho dos litígios ou reclamações. Este pode ser o caso, por exemplo, quando:

---

<sup>10</sup> ISA 540, *Auditar Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações*

- O auditor determina que a matéria constitui um risco significativo.
- A matéria é complexa.
- Existe desacordo entre o órgão de gestão e o consultor jurídico externo da entidade.

Geralmente, tais reuniões requerem permissão do órgão de gestão e são realizadas na presença de um seu representante.

- A25. De acordo com a ISA 700 (Revista),<sup>11</sup> o auditor deve datar o seu relatório com data não anterior àquela em que obteve prova de auditoria suficiente e apropriada sobre a qual baseia a sua opinião sobre as demonstrações financeiras. A prova de auditoria acerca da situação dos litígios e reclamações até à data do relatório do auditor pode ser obtida através de indagação ao órgão de gestão, incluindo o consultor jurídico interno, responsável pelas matérias relevantes. Nalguns casos, o auditor pode precisar de obter informação atualizada do consultor jurídico externo da entidade.

### **Informação por Segmentos (Ref: Parágrafo 13)**

- A26. Dependendo do referencial de relato financeiro aplicável, pode ser exigido ou permitido que a entidade divulgue informação por segmentos nas demonstrações financeiras. A responsabilidade do auditor no que respeita à apresentação e divulgação de informação por segmentos relaciona-se com as demonstrações financeiras no seu todo. Consequentemente, não se exige que o auditor execute procedimentos de auditoria que seriam necessários para expressar uma opinião sobre a informação por segmentos apresentada numa base isolada.

### *Conhecimento dos Métodos Usados pelo Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo 13(a))*

- A27. Dependendo das circunstâncias, as matérias que podem ser relevantes para tomar conhecimento dos métodos usados pelo órgão de gestão na determinação da informação por segmentos e sobre se tais métodos resultam provavelmente em divulgações de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável incluem:
- Vendas, transferências e encargos entre segmentos e eliminação de quantias inter-segmentos.
  - Comparações com orçamentos e outros resultados esperados, como por exemplo lucros operacionais em percentagem das vendas.
  - A imputação de ativos e custos entre segmentos.
  - Consistência com períodos anteriores e adequação das divulgações com respeito a inconsistências.

<sup>11</sup> ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, parágrafo 49

# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 505

## CONFIRMAÇÕES EXTERNAS

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

### ÍNDICE

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1
Procedimentos de Confirmação Externa para Obter Prova de Auditoria .....	2–3
Data de Eficácia .....	4
<b>Objetivo</b> .....	5
<b>Definições</b> .....	6
<b>Requisitos</b>	
Procedimentos de Confirmação Externa .....	7
Recusa do Órgão de Gestão em Permitir que o Auditor Envie um Pedido de Confirmação .....	8–9
Resultados dos Procedimentos de Confirmação Externa .....	10–14
Confirmações Negativas .....	15
Avaliar a Prova Obtida .....	16
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Procedimentos de Confirmação Externa .....	A1–A7
Recusa do Órgão de Gestão em Permitir que o Auditor Envie um Pedido de Confirmação .....	A8–A10
Resultados dos Procedimentos de Confirmação Externa .....	A11–A22
Confirmações Negativas .....	A23
Avaliar a Prova Obtida .....	A24–A25

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 505, *Confirmações Externas*, 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 utilização pelo auditor dos procedimentos de confirmação externa para obter prova de auditoria de acordo com os requisitos da ISA 330<sup>1</sup> e da ISA 500.<sup>2</sup> Não aborda as indagações respeitantes a litígios e reclamações, que são tratados na ISA 501.<sup>3</sup>

### Procedimentos de Confirmação Externa para Obter Prova de Auditoria

2. A ISA 500 indica que a fiabilidade da prova de auditoria é influenciada pela sua fonte e pela sua natureza e depende das circunstâncias individuais em que é obtida.<sup>4</sup> Essa ISA inclui também as seguintes generalizações aplicáveis a prova de auditoria:<sup>5</sup>
  - A prova de auditoria é mais fiável quando é obtida de fontes independentes externas à entidade.
  - A prova de auditoria obtida diretamente pelo auditor é mais fiável do que a prova de auditoria obtida indiretamente ou por inferência.
  - A prova de auditoria é mais fiável quando existe em forma documental, em papel, formato eletrónico ou outro meio.

Assim, dependendo das circunstâncias da auditoria, a prova de auditoria na forma de confirmações externas recebida diretamente pelo auditor de partes que confirmam pode ser mais fiável do que a prova gerada internamente pela entidade. Esta ISA destina-se a ajudar o auditor na conceção e execução de procedimentos de confirmação externa para obter prova de auditoria relevante e fiável.

3. Outras ISA reconhecem a importância de confirmações externas como prova de auditoria, como por exemplo:
  - A ISA 330 aborda a responsabilidade do auditor na conceção e implementação de respostas globais para tratar os riscos de distorção material avaliados ao nível das demonstrações financeiras e na conceção e execução de procedimentos de auditoria adicionais cuja natureza, oportunidade e extensão se baseiam e dão resposta aos riscos de distorção

---

<sup>1</sup> ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

<sup>2</sup> ISA 500, *Prova de Auditoria*

<sup>3</sup> ISA 501, *Prova de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados*

<sup>4</sup> ISA 500, parágrafo A5

<sup>5</sup> ISA 500, parágrafo A31

material avaliados ao nível de asserção.<sup>6</sup> Além disso, a ISA 330 exige que, independentemente dos riscos de distorção material avaliados, o auditor conceba e execute procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldos de contas e divulgação materiais. Exige-se também que o auditor considere se devem ser executados procedimentos de confirmação externa como procedimentos de auditoria substantivos.<sup>7</sup>

- A ISA 330 exige que o auditor obtenha tanto mais prova de auditoria persuasiva quanto mais alta for a sua avaliação do risco.<sup>8</sup> Para tal, o auditor pode aumentar a quantidade da prova ou obter prova que seja mais relevante ou fiável, ou ambas. Por exemplo, o auditor pode dar mais ênfase à obtenção de prova diretamente de terceiros ou à obtenção de prova corroborativa a partir de diversas fontes independentes. A ISA 330 também indica que os procedimentos de confirmação externa podem ajudar o auditor a obter prova com o alto grau de fiabilidade necessário para responder a riscos significativos de distorção material devido a fraude ou a erro.<sup>9</sup>
- A ISA 240 refere que o auditor pode conceber pedidos de confirmação para obter informação corroborativa adicional como forma de tratar riscos de distorção material avaliados devido a fraude ao nível de asserção.<sup>10</sup>
- A ISA 500 refere que a informação corroborativa obtida de uma fonte independente da entidade, tal como confirmações externas, pode aumentar a segurança que o auditor obtém a partir da prova de auditoria existente nos registos contabilísticos ou de declarações feitas pelo órgão de gestão.<sup>11</sup>

### Data de Eficácia

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

### Objetivo

5. O objetivo do auditor, ao utilizar procedimentos de confirmação externa, é o de conceber e executar tais procedimentos para obter prova de auditoria relevante e fiável.

---

<sup>6</sup> ISA 330, parágrafos 5 e 6

<sup>7</sup> ISA 330, parágrafos 18 e 19

<sup>8</sup> ISA 330, parágrafo 7(b)

<sup>9</sup> ISA 330, parágrafo A53

<sup>10</sup> ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo A38

<sup>11</sup> ISA 500, parágrafos A8 e A9

## Definições

6. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
- (a) Confirmação externa – Prova de auditoria obtida através de uma resposta direta escrita ao auditor por um terceiro (a parte que confirma), em papel, por meio eletrónico ou por outro meio.
  - (b) Exceção – Uma resposta que indica uma diferença entre a informação cuja confirmação é pedida ou que está contida nos registos da entidade e a informação proporcionada pela parte que confirma.
  - (c) Não resposta – A ausência de resposta ou de resposta completa pela parte que confirma a um pedido de confirmação positiva ou um pedido de confirmação devolvido sem resposta.
  - (d) Pedido de confirmação negativa – Um pedido para que a parte que confirma responda diretamente ao auditor apenas se discordar da informação apresentada no pedido.
  - (e) Pedido de confirmação positiva – Um pedido para que a parte que confirma responda diretamente ao auditor indicando se concorda ou discorda da informação constante do pedido ou fornecendo a informação pedida.

## Requisitos

### Procedimentos de Confirmação Externa

7. Quando usar procedimentos de confirmação externa, o auditor deve manter controlo sobre os pedidos de confirmação externa, incluindo:
- (a) Determinação da informação a confirmar ou a pedir; (Ref: Parágrafo A1)
  - (b) Seleção da parte que confirma apropriada; (Ref: Parágrafo A2)
  - (c) Concessão dos pedidos de confirmação, incluindo verificação de que estão devidamente endereçados e incluem informação sobre o remetente que permita que as respostas sejam diretamente enviadas ao auditor; e (Ref: Parágrafos A3 a A6)
  - (d) Envio dos pedidos à parte que confirma, incluindo, quando aplicável, os pedidos adicionais. (Ref: Parágrafo A7)

### Recusa do Órgão de Gestão em Permitir que o Auditor Envie um Pedido de Confirmação

8. Se o órgão de gestão não permitir que o auditor envie um pedido de confirmação, o auditor deve:

- (a) Questionar o órgão de gestão sobre as razões para a recusa e procurar prova de auditoria quanto à sua validade e razoabilidade; (Ref: Parágrafo A8)
  - (b) Avaliar as implicações da recusa do órgão de gestão na avaliação pelo auditor dos riscos relevantes de distorção material, incluindo o risco de fraude, e na natureza, oportunidade e extensão de outros procedimentos de auditoria; e (Ref: Parágrafo A9)
  - (c) Executar procedimentos de auditoria alternativos concebidos para obter prova de auditoria relevante e fiável. (Ref: Parágrafo A10)
9. Se o auditor concluir que a recusa do órgão de gestão em permitir que envie um pedido de confirmação não é razoável, ou se for incapaz de obter prova de auditoria relevante e fiável a partir de procedimentos de auditoria alternativos, deve comunicar com os encarregados da governação de acordo com a ISA 260.<sup>12</sup> O auditor deve também determinar as respetivas implicações para a auditoria e para a sua opinião de acordo com a ISA 705 (Revista).<sup>13</sup>

## **Resultados dos Procedimentos de Confirmação Externa**

### *Fiabilidade das Respostas aos Pedidos de Confirmação*

- 10. Se o auditor identificar fatores que deem origem a dúvidas acerca da fiabilidade da resposta a um pedido de confirmação, deve obter prova de auditoria adicional para dissipar essas dúvidas. (Ref: Parágrafos A11 a A16)
- 11. Se o auditor determinar que a resposta a um pedido de confirmação não é fiável, deve avaliar as implicações sobre a avaliação dos riscos relevantes de distorção material, incluindo o risco de fraude, e sobre a natureza, oportunidade e extensão de outros procedimentos de auditoria relacionados. (Ref: Parágrafo A17)

### *Não-respostas*

- 12. Em caso de não-resposta, o auditor deve executar procedimentos de auditoria alternativos para obter prova de auditoria relevante e fiável. (Ref: Parágrafos A18 e A19)

### *Quando uma Resposta a um Pedido de Confirmação Positiva é Necessária para Obter Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada*

- 13. Se o auditor tiver determinado que uma resposta a um pedido de confirmação positiva é necessária para obter prova de auditoria suficiente e apropriada, os procedimentos de auditoria alternativos não irão proporcionar a prova

<sup>12</sup> ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*, parágrafo 16

<sup>13</sup> ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

de auditoria que exige. Se o auditor não obtiver tal confirmação, deve determinar as implicações para a auditoria e para a sua opinião de acordo com a ISA 705. (Ref: Parágrafo A20)

### *Exceções*

14. O auditor deve investigar as exceções para determinar se elas são ou não indicativas de distorções. (Ref: Parágrafos A21 e A22)

### **Confirmações Negativas**

15. As confirmações negativas proporcionam prova de auditoria menos persuasiva que as confirmações positivas. Assim, o auditor não deve usar pedidos de confirmação negativa como o único procedimento de auditoria substantivo para tratar um risco de distorção material avaliado ao nível da asserção, a menos que se verifique tudo o que se segue: (Ref: Parágrafo A23)
  - (a) O auditor avaliou o risco de distorção material como baixo e obteve prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante à eficácia operacional de controlos relevantes para a asserção;
  - (b) A população de itens sujeita a procedimentos de confirmação negativa compreende um grande número de saldos de conta, transações ou condições, pequenos e homogêneos;
  - (c) Espera-se uma taxa muito baixa de exceções; e
  - (d) O auditor não tem conhecimento de circunstâncias ou condições que façam com que os destinatários dos pedidos de confirmação negativa ignorem tais pedidos.

### **Avaliar a Prova Obtida**

16. O auditor deve avaliar se os resultados dos procedimentos de confirmação externa proporcionam prova de auditoria relevante e fiável ou se é necessária prova de auditoria adicional. (Ref: Parágrafos A24 e A25)

\*\*\*

## **Material de Aplicação e Outro Material Explicativo**

### **Procedimentos de Confirmação Externa**

*Determinar a Informação a Confirmar ou a Pedir* (Ref: Parágrafo 7(a))

- A1. Os procedimentos de confirmação externa são efetuados frequentemente para confirmar ou pedir informação respeitante a saldos de contas e seus elementos. Também podem ser usados para confirmar termos de acordos, contratos ou transações entre uma entidade e outras partes ou para confirmar a ausência de determinadas condições, como um “acordo lateral”.

*Selecionar a Parte que Confirma Adequada* (Ref: Parágrafo 7(b))

- A2. As respostas aos pedidos de confirmação proporcionam prova de auditoria mais relevante e fiável quando os pedidos de confirmação são enviados a uma parte que o auditor acredita ser conhecedora da informação a confirmar. Por exemplo, um funcionário de uma instituição financeira que seja conhecedor das transações ou acordos relativamente aos quais é pedida a confirmação pode ser a pessoa mais adequada da instituição financeira a quem pedir essa confirmação.

*Conceber Pedidos de Confirmação* (Ref: Parágrafo 7(c))

- A3. A conceção de um pedido de confirmação pode afetar diretamente a taxa de resposta das confirmações e a fiabilidade e natureza da prova de auditoria obtida a partir das respostas.
- A4. Os fatores a considerar ao conceber pedidos de confirmação incluem:
- As asserções em questão.
  - Os riscos de distorção material especificamente identificados, incluindo riscos de fraude.
  - A forma e a apresentação do pedido de confirmação.
  - A experiência anterior na auditoria ou em trabalhos similares.
  - O método de comunicação (por exemplo, em papel, meio eletrónico ou outro).
  - A autorização ou o incentivo do órgão de gestão às partes que confirmam no sentido de responderem ao auditor. As partes que confirmam podem só estar dispostas a responder a um pedido de confirmação autorizado pelo órgão de gestão.
  - A capacidade da parte que confirma para confirmar ou prestar a informação pedida (por exemplo, quantia individual da fatura ou saldo total).
- A5. Um pedido de confirmação externa positivo pede à parte que confirma para responder ao auditor em todos os casos, indicando o seu acordo com a informação dada ou prestando a informação solicitada. Geralmente, é expectável que uma resposta a um pedido de confirmação positiva proporcione prova de auditoria fiável. Existe o risco, contudo, de uma parte que confirma poder responder a um pedido de confirmação sem verificar se a informação é correta. O auditor pode reduzir este risco utilizando pedidos de confirmação positiva que não mencionem a quantia (ou outra informação) e solicitando à parte que confirma que preencha essa quantia ou que forneça outras informações. Por outro lado, o uso deste tipo de pedido de confirmação “em branco” pode resultar em taxas de resposta mais baixas, pois exige um esforço adicional das partes que confirmam.

- A6. Determinar que os pedidos são devidamente endereçados inclui testar a validade de alguns ou todos os destinatários dos pedidos de confirmação antes de estes serem enviados.

*Acompanhamento dos Pedidos de Confirmação* (Ref: Parágrafo 7(d))

- A7. O auditor pode enviar um pedido de confirmação adicional quando não tiver recebido resposta a um pedido anterior num prazo razoável. Por exemplo, o auditor pode, tendo verificado de novo a correção do endereço original, enviar um pedido adicional ou de seguimento.

**Recusa do Órgão de Gestão em Permitir que o Auditor Envie um Pedido de Confirmação**

*Razoabilidade da Recusa do Órgão de Gestão* (Ref: Parágrafo 8(a))

- A8. Uma recusa do órgão de gestão em permitir que o auditor envie um pedido de confirmação é uma limitação na prova de auditoria que o auditor pode desejar obter. Exige-se por isso que o auditor indague sobre as razões da limitação. Uma razão comum avançada é a existência de uma disputa legal ou de negociações em curso com a parte que confirma, cuja resolução pode ser afetada por um pedido de confirmação inoportuno. Exige-se que o auditor procure prova de auditoria quanto à validade e razoabilidade das razões da recusa, devido ao risco de o órgão de gestão poder estar a tentar negar ao auditor acesso a prova de auditoria que possa revelar fraude ou erro.

*Implicações para a Avaliação dos Riscos de Distorção Material* (Ref: Parágrafo 8(b))

- A9. O auditor pode concluir da avaliação referida no parágrafo 8(b) que seria apropriado rever a avaliação dos riscos de distorção material ao nível da asserção e modificar os procedimentos de auditoria planeados de acordo com a ISA 315 (Revista).<sup>14</sup> Por exemplo, se o pedido do órgão de gestão para não confirmar não for razoável, tal pode indicar um fator de risco de fraude que requer avaliação de acordo com a ISA 240.<sup>15</sup>

*Procedimentos de Auditoria Alternativos* (Ref: Parágrafo 8(c))

- A10. Os procedimentos de auditoria alternativos executados podem ser similares aos que são apropriados para uma não-resposta conforme estabelecido nos parágrafos A18 e A19 desta ISA. Tais procedimentos tomarão também em conta os resultados da avaliação do auditor constante do parágrafo 8(b) desta ISA.

<sup>14</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*, parágrafo 31

<sup>15</sup> ISA 240, parágrafo 25

**Resultados dos Procedimentos de Confirmação Externa***Fiabilidade das Respostas a Pedidos de Confirmação* (Ref: Parágrafo 10)

- A11. A ISA 500 indica que mesmo quando a prova de auditoria é obtida a partir de fontes externas à entidade, podem existir circunstâncias que afetem a sua fiabilidade.<sup>16</sup> Todas as respostas acarretam algum risco de interceção, alteração ou fraude. Tal risco existe independentemente de a resposta ser obtida em papel ou por meio eletrónico ou outro. Os fatores que podem indicar dúvidas acerca da fiabilidade de uma resposta incluem:
- Ter sido recebida pelo auditor de forma indireta; ou
  - Parecer não provir da parte que originalmente se pretendia que confirmasse.
- A12. As respostas recebidas eletronicamente, por exemplo por telecópia ou correio eletrónico, envolvem riscos quanto à sua fiabilidade, porque a prova da origem e da autoridade da pessoa que responde podem ser difíceis de estabelecer e as alterações podem ser difíceis de detetar. Um processo usado pelo auditor e pela pessoa que responde para criar um ambiente seguro para as respostas recebidas eletronicamente pode mitigar estes riscos. Se o auditor estiver convencido de que tal processo é seguro e devidamente controlado, a fiabilidade das respetivas respostas aumenta. Um processo de confirmação eletrónica pode incorporar várias técnicas para validar a identidade de um remetente de informação em formato eletrónico, por exemplo pelo uso de encriptação, assinatura digital eletrónica e procedimentos para verificar a autenticidade de sítios da Internet.
- A13. Se uma parte que confirma usar um terceiro para coordenar e dar respostas a pedidos de confirmação, o auditor pode executar procedimentos para tratar os riscos de que:
- (a) A resposta possa não ser da fonte apropriada;
  - (b) A pessoa que responde possa não estar autorizada a fazê-lo; e
  - (c) A integridade da transmissão possa ter sido comprometida.
- A14. A ISA 500 exige que o auditor determine se deve modificar ou adicionar procedimentos para resolver dúvidas sobre a fiabilidade da informação a usar como prova de auditoria.<sup>17</sup> O auditor pode optar por verificar a fonte e conteúdo de uma resposta a um pedido de confirmação contactando a parte que confirma. Por exemplo, quando uma parte que confirma responde por correio eletrónico, o auditor pode telefonar-lhe para verificar se enviou de facto a resposta. Quando uma resposta tiver sido recebida pelo auditor indiretamente (por exemplo porque a parte que confirma a endereçou

---

<sup>16</sup> ISA 500, parágrafo A31

<sup>17</sup> ISA 500, parágrafo 11



diretamente à entidade e não ao auditor), o auditor pode pedir à parte que confirma para lhe responder por escrito diretamente.

- A15. Uma resposta verbal a um pedido de confirmação não satisfaz, por si só, a definição de confirmação externa, porque não é uma resposta escrita direta ao auditor. Porém, após obter uma resposta verbal a um pedido de confirmação o auditor pode, dependendo das circunstâncias, pedir à parte que confirma para lhe responder diretamente e por escrito. Se tal resposta não for recebida, de acordo com o parágrafo 12, o auditor deve procurar outra prova de auditoria para suportar a informação da resposta verbal.
- A16. Uma resposta a um pedido de confirmação pode conter uma indicação restritiva respeitante ao seu uso. Estas restrições não invalidam necessariamente a fiabilidade da resposta como prova de auditoria.

#### *Respostas Não Fiáveis (Ref: Parágrafo 11)*

- A17. Quando o auditor concluir que uma resposta não é fiável, poderá ter de rever a avaliação dos riscos de distorção material ao nível da asserção e modificar os procedimentos de auditoria planeados em conformidade, de acordo com a ISA 315 (Revista).<sup>18</sup> Por exemplo, uma resposta não fiável pode indicar um fator de risco de fraude que exija avaliação de acordo com a ISA 240.<sup>19</sup>

#### *Não-respostas (Ref: Parágrafo 12)*

- A18. Entre os exemplos de procedimentos de auditoria alternativos que o auditor pode executar incluem-se:
- Para saldos de contas a receber – examinar recebimentos de caixa subsequentes específicos, documentação de expedição e vendas perto do final do período.
  - Para saldos de contas a pagar – examinar desembolsos de caixa subsequentes ou correspondência de terceiros e outros registos, como guias de entrada de bens.
- A19. A natureza e extensão dos procedimentos de auditoria alternativos são afetadas pela conta e pela asserção em questão. Uma não-resposta a um pedido de confirmação pode indicar um risco de distorção material anteriormente não identificado. Nestas situações, o auditor poderá ter de rever o risco de distorção material avaliado ao nível da asserção e modificar procedimentos de auditoria planeados, de acordo com a ISA 315 (Revista).<sup>20</sup> Por exemplo, um número maior ou menor do que o previsto de respostas a pedidos de confirmação pode indicar

<sup>18</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 31

<sup>19</sup> ISA 240, parágrafo 25

<sup>20</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 31

um fator de risco de fraude anteriormente não identificado que exija avaliação de acordo com a ISA 240.<sup>21</sup>

*Quando uma Resposta a um Pedido de Confirmação Positiva é Necessária para Obter Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada (Ref: Parágrafo 13)*

- A20. Em determinadas circunstâncias, o auditor pode identificar um risco de distorção material avaliado ao nível da asserção relativamente ao qual é necessária uma resposta a um pedido de confirmação positiva para obter prova de auditoria suficiente e apropriada. Tais circunstâncias podem incluir:
- A informação disponível para corroborar a(s) asserção(ões) do órgão de gestão só está disponível fora da entidade.
  - Fatores específicos de risco de fraude, como o risco de o órgão de gestão derrogar os controlos ou o risco de conluio que possa envolver empregado(s) e/ ou o órgão de gestão, impedem o auditor de confiar na prova da entidade.

*Exceções (Ref: Parágrafo 14)*

- A21. As exceções notadas em respostas a pedidos de confirmação podem indiciar distorções ou potenciais distorções nas demonstrações financeiras. Quando é identificada uma distorção, a ISA 240 exige que o auditor avalie se tal distorção é indicativa de fraude.<sup>22</sup> As exceções podem proporcionar orientação para a qualidade das respostas de partes que confirmam similares ou relativas a contas similares. As exceções podem também indicar uma deficiência ou deficiências no controlo interno da entidade sobre o relato financeiro.
- A22. Algumas exceções não representam distorções. Por exemplo, o auditor pode concluir que as diferenças em respostas a pedidos de confirmação são devidas à oportunidade, à mensuração ou a erros administrativos nos procedimentos de confirmação externa.

**Confirmações Negativas (Ref: Parágrafo 15)**

- A23. A não receção de resposta a um pedido de confirmação negativa não é uma indicação explícita da receção do pedido de confirmação pela parte destinatária ou da verificação do rigor da informação contida no pedido. Assim, a ausência de resposta da parte que confirma a um pedido de confirmação negativa proporciona significativamente menos prova de auditoria persuasiva do que uma resposta a um pedido de confirmação positiva. Por outro lado, será mais provável que as partes que confirmam respondam a uma confirmação indicando

---

<sup>21</sup> ISA 240, parágrafo 25

<sup>22</sup> ISA 240, parágrafo 36

o seu desacordo quando a informação não lhes é favorável do que quando não for esse o caso. Por exemplo, será mais provável que os detentores de contas de depósito em bancos respondam quando o saldo da sua conta estiver subavaliado e do que quando o saldo estiver sobreavaliado. Por isso, enviar pedidos de confirmação negativa a detentores de depósitos bancários pode ser um procedimento útil para considerar se tais saldos podem estar subavaliados, mas não será provavelmente eficaz se o auditor estiver à procura de provas de sobreavaliação.

**Avaliar a Prova Obtida** (Ref: Parágrafo 16)

- A24. Ao avaliar os resultados de pedidos de confirmação externa individuais, o auditor pode classificar tais resultados como segue:
- (a) Uma resposta da parte apropriada que confirma indicando o seu acordo com a informação fornecida no pedido de confirmação ou prestando a informação pedida sem exceção;
  - (b) Uma resposta considerada não fiável;
  - (c) Uma não-resposta; ou
  - (d) Uma resposta indicando uma exceção.
- A25. A avaliação pelo auditor, quando conjugada com outros procedimentos de auditoria que o auditor possa ter executado, pode ajudá-lo a concluir se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada ou se é necessário executar procedimentos de auditoria adicionais, conforme exigido pela ISA 330.<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> ISA 330, parágrafos 26 e 27

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 510**  
**TRABALHOS DE AUDITORIA INICIAIS**  
**– SALDOS DE ABERTURA**

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

**ÍNDICE**

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1
Data de Eficácia .....	2
<b>Objetivo</b> .....	3
<b>Definições</b> .....	4
<b>Requisitos</b>	
Procedimentos de Auditoria .....	5–9
Conclusões de Auditoria e Relato .....	10–13
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Procedimentos de Auditoria .....	A1–A7
Conclusões de Auditoria e Relato .....	A8–A9
Apêndice: Exemplos de Relatórios de Auditoria com Opiniões Modificadas	

---

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 510, *Trabalhos de Auditoria Iniciais – Saldos de Abertura*, 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 as responsabilidades do auditor relativas aos saldos de abertura num trabalho de auditoria inicial. Além das quantias das demonstrações financeiras, os saldos de abertura incluem matérias que existiam no início do período e que exigem divulgação, como contingências e compromissos. Quando as demonstrações financeiras incluírem informação financeira comparativa, os requisitos e orientação da ISA 710<sup>1</sup> também se aplicam. A ISA 300<sup>2</sup> inclui requisitos e orientação adicionais respeitantes a atividades anteriores ao começo de uma auditoria inicial.

### 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. Ao conduzir um trabalho de auditoria inicial, o objetivo do auditor com respeito aos saldos de abertura é obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se:
  - (a) Os saldos de abertura contêm distorções que afetam materialmente as demonstrações financeiras do período corrente; e
  - (b) As políticas contabilísticas apropriadas refletidas nos saldos de abertura foram consistentemente aplicadas nas demonstrações financeiras do período corrente ou as alterações a essas políticas estão devidamente contabilizadas e adequadamente apresentadas e divulgadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.

## Definições

4. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
  - (a) Auditor antecessor – O auditor de uma firma de auditoria diferente que auditou as demonstrações financeiras de uma entidade no período anterior e que foi substituído pelo auditor corrente.
  - (b) Saldos de abertura – Os saldos de contas que existem no início do período. Os saldos de abertura baseiam-se nos saldos de fecho do período anterior e refletem os efeitos de transações e acontecimentos

<sup>1</sup> ISA 710, *Informação Comparativa – Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas*

<sup>2</sup> ISA 300, *Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*

de períodos anteriores e de políticas contábilísticas aplicadas no período anterior. Os saldos de abertura incluem também matérias existentes no início do período e que exigem divulgação, como contingências e compromissos.

- (b) Trabalho de auditoria inicial – Um trabalho em que:
  - (i) As demonstrações financeiras do período anterior não foram auditadas; ou
  - (ii) As demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por outro auditor, o auditor antecessor.

## Requisitos

### Procedimentos de Auditoria

#### *Saldos de Abertura*

5. O auditor deve ler as demonstrações financeiras mais recentes, se existirem, e o respectivo relatório do auditor antecessor, se existir, procurando a informação relevante para os saldos de abertura, incluindo divulgações.
6. O auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se os saldos de abertura contêm distorções que afetem materialmente as demonstrações financeiras do período corrente: (Ref: Parágrafos A1–A2)
  - (a) Determinando se os saldos de fecho do período anterior foram corretamente transportados para o período corrente ou, quando apropriado, se foram reexpressos.
  - (b) Determinando se os saldos de abertura refletem a aplicação de políticas contábilísticas apropriadas; e
  - (c) Executando um ou mais dos seguintes procedimentos: (Ref: Parágrafos A3–A7)
    - (i) Quando as demonstrações financeiras do período anterior tiverem sido auditadas, revisão dos papéis de trabalho do auditor antecessor para obter prova respeitante aos saldos de abertura;
    - (ii) Avaliação sobre se os procedimentos de auditoria executados no período corrente proporcionam prova relevante para os saldos de abertura; ou
    - (iii) Execução de procedimentos de auditoria específicos para obter prova sobre os saldos de abertura.
7. Se o auditor obtiver prova de auditoria de que os saldos de abertura contêm distorções que possam afetar materialmente as demonstrações financeiras do período corrente, deve executar os procedimentos de auditoria adicionais

que forem apropriados nas circunstâncias para determinar o efeito nas demonstrações financeiras do período corrente. Se o auditor concluir que existem tais distorções nas demonstrações financeiras do período corrente, deve comunicá-las ao nível apropriado do órgão de gestão e aos encarregados da governação de acordo com a ISA 450.<sup>3</sup>

#### *Consistência das Políticas Contabilísticas*

8. O auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se as políticas contabilísticas refletidas nos saldos de abertura foram consistentemente aplicadas nas demonstrações financeiras do período corrente e sobre se as alterações nas políticas contabilísticas foram devidamente contabilizadas e adequadamente apresentadas e divulgadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.

#### *Informação Relevante no Relatório do Auditor Antecessor*

9. Se as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por um auditor antecessor e houve uma modificação na opinião, o auditor deve apreciar o efeito da matéria que deu origem à modificação ao avaliar os riscos de distorção material nas demonstrações financeiras do período corrente de acordo com a ISA 315 (Revista).<sup>4</sup>

### **Conclusões de Auditoria e Relato**

#### *Saldos de Abertura*

10. Se o auditor não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante aos saldos de abertura, deve expressar uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, conforme apropriado, de acordo com a ISA 705 (Revista).<sup>5</sup> (Ref: Parágrafo A8)
11. Se o auditor concluir que os saldos de abertura contêm uma distorção que afeta materialmente as demonstrações financeiras do período corrente e que o efeito dessa distorção não está apropriadamente contabilizado ou não está adequadamente apresentado ou divulgado, deve expressar uma opinião com reservas ou uma opinião adversa, conforme apropriado, de acordo com a ISA 705.

<sup>3</sup> ISA 450, *Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria*, parágrafos 8 e 12

<sup>4</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*

<sup>5</sup> ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

### *Consistência das Políticas Contabilísticas*

12. Se o auditor concluir que:

- (a) as políticas contabilísticas do período corrente não foram consistentemente aplicadas em relação aos saldos de abertura de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável; ou
- (b) uma alteração nas políticas contabilísticas não está apropriadamente contabilizada ou não está adequadamente apresentada ou divulgada de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável,

deve expressar uma opinião com reservas ou uma opinião adversa, conforme apropriado, de acordo com a ISA 705 (Revista).

### *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Antecessor*

13. Se a opinião do auditor antecessor respeitante às demonstrações financeiras do período anterior incluiu uma modificação àquela opinião que continua a ser relevante e material para as demonstrações financeiras do período corrente, o auditor deve modificar a sua opinião sobre as demonstrações financeiras do período corrente de acordo com a ISA 705 (Revista) e a ISA 710. (Ref: Parágrafo A9)

\*\*\*

## **Material de Aplicação e Outro Material Explicativo**

### **Procedimentos de Auditoria**

#### *Considerações Específicas para Entidades do Setor Público* (Ref: Parágrafo 6)

- A1. No setor público, podem existir limitações legais ou regulamentares sobre a informação que o auditor corrente pode obter de um auditor antecessor. Por exemplo, se uma entidade do setor público que tenha sido anteriormente auditada por um auditor designado oficialmente (por exemplo, um Auditor do Tribunal de Contas ou outra pessoa devidamente qualificada designada em seu nome) for privatizada, o nível de acesso a papéis de trabalho ou outras informações que o auditor designado oficialmente pode proporcionar a um auditor recém-designado do setor privado pode ser limitado por leis ou regulamentos de confidencialidade ou manutenção de segredo. Nas situações em que tais comunicações sejam limitadas, a prova de auditoria poderá ter de ser obtida por outros meios e, se não puder ser obtida prova de auditoria suficiente e apropriada, deve-se tomar em consideração o efeito na opinião do auditor.



- A2. Se o auditor designado oficialmente contratar externamente uma auditoria de uma entidade do setor público a uma firma de auditoria do setor privado e designar uma firma de auditoria que não seja a firma que auditou as demonstrações financeiras da entidade do setor público no período anterior, isso não é geralmente visto como uma alteração de auditores no que respeita ao auditor designado oficialmente. Porém, dependendo da natureza do acordo de prestação de serviço externo, o trabalho de auditoria pode ser considerado um trabalho de auditoria inicial na perspectiva do auditor do setor privado em termos do cumprimento das suas responsabilidades, pelo que se aplica esta ISA.

*Saldos de Abertura* (Ref: Parágrafo 6(c))

- A3. A natureza e extensão dos procedimentos de auditoria necessários para obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante aos saldos de abertura dependem de matérias como:
- As políticas contabilísticas aplicadas pela entidade.
  - A natureza dos saldos de contas, classes de transações e divulgações e os riscos de distorção material nas demonstrações financeiras do período corrente.
  - A importância dos saldos de abertura em relação às demonstrações financeiras do período corrente.
  - Se as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas e, em caso afirmativo, se a opinião do auditor antecessor foi modificada.
- A4. Se as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por um auditor antecessor, o auditor poderá ser capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante aos saldos de abertura ao rever os papéis de trabalho do auditor antecessor. Saber se tal revisão proporciona prova de auditoria suficiente e apropriada é influenciado pela competência profissional e independência do auditor antecessor.
- A5. Os requisitos éticos e profissionais relevantes orientam as comunicações do auditor corrente com o auditor antecessor.
- A6. Relativamente a ativos e passivos correntes, pode ser obtida alguma prova de auditoria sobre saldos de abertura no quadro dos procedimentos de auditoria do período corrente. Por exemplo, a cobrança (pagamento) de saldos de abertura de contas a receber (contas a pagar) durante o período corrente proporcionará alguma prova de auditoria da sua existência, direitos e obrigações, plenitude e valorização no início do período. No caso dos inventários, porém, os procedimentos de auditoria do período corrente sobre o saldo de fecho dos inventários, proporcionam pouca prova de auditoria respeitante aos inventários existentes no início do período. Por isso, podem ser necessários procedimentos de auditoria adicionais, podendo um ou mais

dos seguintes procedimentos proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada:

- Observar uma contagem física atual dos inventários e reconciliá-la com as quantidades do inventário de abertura.
- Executar procedimentos de auditoria sobre a valorização dos itens de inventário de abertura.
- Executar procedimentos de auditoria sobre o lucro bruto e o corte de operações.

A7. Relativamente a ativos e passivos não correntes, tais como ativos fixos tangíveis, investimentos e dívida a longo prazo, pode ser obtida alguma prova de auditoria examinando os registos contabilísticos e outra informação subjacentes aos saldos de abertura. Em determinados casos, o auditor pode ter a possibilidade de obter alguma prova de auditoria respeitante aos saldos de abertura por meio de confirmações com terceiros, por exemplo em relação a dívidas e investimentos a longo prazo. Noutros casos, o auditor pode precisar de realizar procedimentos de auditoria adicionais.

### **Conclusões de Auditoria e Relato**

*Saldos de Abertura* (Ref: Parágrafo 10)

A8. A ISA 705 (Revista) estabelece requisitos e proporciona orientação sobre as circunstâncias que podem resultar numa modificação à opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras, o tipo de opinião apropriada nas circunstâncias e o conteúdo do relatório do auditor quando a sua opinião é modificada. A incapacidade do auditor em obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante a saldos de abertura pode resultar numa das seguintes modificações à sua opinião:

- (a) Uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião, conforme apropriado nas circunstâncias; ou
- (b) Salvo se proibido por lei ou regulamento, uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião, conforme apropriado, respeitante aos resultados das operações e aos fluxos de caixa, quando relevante, e uma opinião sem modificações respeitante à posição financeira.

O Apêndice inclui exemplos ilustrativos de relatórios do auditor.

*Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Antecessor* (Ref: Parágrafo 13)

A9. Em algumas situações, uma modificação à opinião do auditor antecessor pode não ser relevante e material para a opinião sobre as demonstrações financeiras do período corrente. Este pode ser o caso quando, por exemplo, existia uma limitação de âmbito no período anterior, mas a matéria que lhe deu origem foi resolvida no período corrente.

## Apêndice

(Ref: Parágrafo A8)

### Exemplos de Relatórios de Auditoria com Opiniões Modificadas

Nota: Em todos os exemplos de relatórios de auditoria, a secção de Opinião foi posicionada primeiro de acordo com a ISA 700 (Revista), e a secção Bases para a Opinião foi posicionada imediatamente após a secção da Opinião. Adicionalmente, a primeira e a última frases que foram incluídas na secção das responsabilidades do auditor são agora incluídas como parte da nova secção Bases para a Opinião.

#### Exemplo 1:

Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade (não cotada) utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600<sup>1</sup> não é aplicável).
- As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) (um referencial de finalidade geral).
- As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.<sup>2</sup>
- O auditor não observou a contagem do inventário físico no início do período corrente e não conseguiu obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante aos saldos de abertura do inventário.
- Os possíveis efeitos da incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada relativamente aos saldos de abertura do inventário são considerados materiais, mas não profundos para o desempenho financeiro e para os fluxos de caixa da entidade.<sup>3</sup>
- A posição financeira no final do ano está adequadamente apresentada.
- Nesta jurisdição particular, a lei e os regulamentos proíbem o auditor de dar uma opinião com reservas respeitante ao desempenho financeiro e aos fluxos de caixa e uma opinião não modificada respeitante à posição financeira.
- Os requisitos éticos relevantes aplicáveis são os da jurisdição.

<sup>1</sup> ISA 600, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)*

<sup>2</sup> ISA 210, *Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria*

<sup>3</sup> Se, no julgamento do auditor, os possíveis efeitos forem materiais e profundos para o desempenho financeiro e fluxos de caixa da entidade, o auditor emite uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras e fluxos de caixa.

- Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que coloquem em dúvida a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).<sup>4</sup>
- O auditor não é obrigado, e optou por não comunicar, matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701.<sup>5</sup>
- O auditor obteve toda a restante informação antes da data do relatório e não identificou distorções materiais nessa outra informação.
- Os números correspondentes estão apresentados e as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por outro auditor. A lei ou regulamentos não proíbe o auditor de fazer referência ao relatório do auditor precedente sobre os números correspondentes e decidiu fazê-lo.
- As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.
- Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Apropriado]

### Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras<sup>6</sup>

#### Opinião com Reservas

Auditámos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, exceto quanto aos possíveis efeitos da matéria descrita na secção *Bases para a Opinião com Reservas* deste relatório, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a (ou “dão uma imagem verdadeira e apropriada da”) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou “do”) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa

<sup>4</sup> ISA 570 (Revista), *Continuidade*

<sup>5</sup> ISA 701, *Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor*

<sup>6</sup> O subtítulo “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.

relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

### **Base para a Opinião com Reservas**

Fomos nomeados auditores da Sociedade em 30 de junho de 20X1 e, portanto, não observámos a contagem dos inventários físicos no início do ano. Não nos foi possível através de meios alternativos comprovar de forma satisfatória as quantidades de inventários existentes em 31 de dezembro de 20X0. Uma vez que os inventários iniciais entram na determinação do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa, não nos foi possível determinar se teriam sido necessários ajustamentos ao lucro do ano relatado na demonstração do resultado integral e aos fluxos de caixa líquidos provenientes das atividades operacionais relatados na demonstração dos fluxos de caixa.

Realizámos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [jurisdição], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião com reservas.

### **Outras Matérias**

As demonstrações financeiras da Sociedade relativas ao ano findo em 31 de dezembro de 20X0 foram auditadas por um outro auditor que expressou uma opinião não modificada sobre essas demonstrações em 31 de março de 20X1.

### **Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, “Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas”]**

[*Relato de acordo com os requisitos da ISA 720 (Revista – ver Exemplo 1 no Apêndice 2 da ISA 720 (Revista)*]

### **Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras<sup>7</sup>**

[*Relato de acordo com a ISA 700 (Revista)<sup>8</sup> – ver Exemplo 1 da ISA 700 (Revista)*]

<sup>7</sup> Nestes exemplos, os termos “órgão de gestão” e “encarregados da governação” devem ser substituídos por outros mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

<sup>8</sup> ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*

**Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 da ISA 700 (Revista)]*

**Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 da ISA 700 (Revista)]*

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

**Exemplo 2:**

**Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:**

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade (não cotada) utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 não é aplicável).
- As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) (um referencial de finalidade geral)
- As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.
- O auditor não observou a contagem do inventário físico no início do período corrente e não conseguiu obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante aos saldos de abertura de inventários.
- Os possíveis efeitos dessa incapacidade para obter prova de auditoria suficiente e apropriada relativamente aos saldos de abertura do inventário são considerados materiais, mas não profundos para o desempenho financeiro e para os fluxos de caixa da entidade.<sup>9</sup>
- A posição financeira no final do ano está adequadamente apresentada.
- Considera-se apropriada nas circunstâncias uma opinião com reservas respeitante ao desempenho financeiro e fluxos de caixa e uma opinião não modificada em relação à posição financeira.
- Os requisitos éticos relevantes aplicáveis são os da jurisdição.
- Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que coloquem em dúvida a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).
- O auditor não é obrigado, e optou por não comunicar, matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701.
- O auditor obteve toda a restante informação antes da data do relatório e não identificou distorções materiais nessa outra informação.
- Os números correspondentes estão apresentados e as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por outro auditor. A lei ou regulamentos não proíbe o auditor de fazer referência ao relatório do auditor precedente sobre os números correspondentes e decidiu fazê-lo.
- As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.

<sup>9</sup> Se, no julgamento do auditor, os possíveis efeitos forem materiais e profundos para o desempenho financeiro e fluxos de caixa da entidade, o auditor emite uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras e fluxos de caixa.

- Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local. O auditor obteve toda a restante informação antes da data do relatório e não identificou distorções materiais nessa outra informação.
- Os números correspondentes estão apresentados e as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por outro auditor. A lei ou regulamentos não proíbe o auditor de fazer referência ao relatório do auditor precedente sobre os números correspondentes e decidiu fazê-lo.
- As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.
- Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Apropriado]

### Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras<sup>10</sup>

#### Opiniões

Auditámos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas.

#### *Opinião com Reservas sobre o Desempenho Financeiro e os Fluxos de Caixa*

Em nossa opinião, exceto quanto aos possíveis efeitos da matéria descrita na secção Bases para a Opinião com Reservas deste relatório, a demonstração do resultado integral e a demonstração dos fluxos de caixa anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, o (ou “dão uma imagem verdadeira e apropriada do”) desempenho financeiro e os fluxos de caixa da Sociedade para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1 de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

---

<sup>10</sup> O subtítulo “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.



### *Opinião sobre a Posição Financeira*

Em nossa opinião, a demonstração da posição financeira anexa apresenta de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, (ou “dão uma imagem verdadeira e apropriada da”) a posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

### **Base para a Opinião, Incluindo as Bases para uma Opinião com Reservas sobre o Desempenho Financeiro e os Fluxos de Caixa**

Fomos nomeados auditores da Sociedade em 30 de junho de 20X1 e, portanto, não observamos a contagem dos inventários físicos no início do ano. Não nos foi possível através de meios alternativos comprovar de forma satisfatória as quantidades de inventários existentes em 31 de dezembro de 20X0. Uma vez que os inventários iniciais entram na determinação do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa, não nos foi possível determinar se teriam sido necessários ajustamentos ao lucro do ano relatado na demonstração do resultado integral e aos fluxos de caixa líquidos provenientes das atividades operacionais relatados na demonstração dos fluxos de caixa.

Realizamos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na seção Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [jurisdição], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião com reservas.

### **Outras Matérias**

As demonstrações financeiras da Sociedade relativas ao ano findo em 31 de dezembro de 20X0 foram auditadas por um outro auditor que expressou uma opinião não modificada sobre essas demonstrações em 31 de março de 20X1.

### **Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, “Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas”]**

[*Relato de acordo com os requisitos da ISA 720 (Revista) – ver Exemplo 1 no Apêndice 2 da ISA 720 (Revista)*]

**Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras<sup>11</sup>**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 da ISA 700 (Revista)]*

**Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 da ISA 700 (Revista)]*

**Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 da ISA 700 (Revista)]*

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

---

<sup>11</sup> Ou outros termos mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 520

## PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS

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

### ÍNDICE

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1
Data de Eficácia .....	2
<b>Objetivos</b> .....	3
<b>Definição</b> .....	4
<b>Requisitos</b>	
Procedimentos Analíticos Substantivos .....	5
Procedimentos Analíticos que Ajudam na Formação de uma Conclusão Global.....	6
Investigar Resultados de Procedimentos Analíticos .....	7
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Definição de Procedimentos Analíticos .....	A1–A3
Procedimentos Analíticos Substantivos .....	A4–A16
Procedimentos Analíticos que Ajudam na Formação de uma Conclusão Global .....	A17–A19
Investigar Resultados de Procedimentos Analíticos .....	A20–A21

A Norma Internacional de Auditoria ISA 520, *Procedimentos Analíticos*, 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 utilização pelo auditor de procedimentos analíticos como procedimentos substantivos (“procedimentos analíticos substantivos”). Aborda também a responsabilidade do auditor no sentido de executar procedimentos em data próxima do final da auditoria que o ajudem na formação de uma conclusão global sobre as demonstrações financeiras. A ISA 315 (Revista)<sup>1</sup> aborda a utilização de procedimentos analíticos como procedimentos de avaliação do risco. A ISA 330 inclui requisitos e orientação respeitantes à natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados. Estes procedimentos de auditoria podem incluir procedimentos analíticos substantivos.<sup>2</sup>

### 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.

## Objetivos

3. Os objetivos do auditor são:
  - (a) Obter prova de auditoria relevante e fiável ao utilizar procedimentos analíticos substantivos; e
  - (b) Conceber e executar procedimentos analíticos em data próxima do final da auditoria que o ajudem na formação de uma conclusão global sobre se as demonstrações financeiras são consistentes com o seu conhecimento da entidade.

## Definição

4. Para efeito das ISA, o termo “procedimentos analíticos” significa apreciações da informação financeira através da análise de relações plausíveis não só entre dados financeiros como também não financeiros. Os procedimentos analíticos também abrangem a investigação que for necessária sobre flutuações ou relações identificadas que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou que difiram de valores esperados numa quantia significativa. (Ref: Parágrafos A1 a A3)

---

<sup>1</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*, parágrafo 6(b)

<sup>2</sup> ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*, parágrafos 6 e 18

## Requisitos

### Procedimentos Analíticos Substantivos

5. Ao conceber e executar procedimentos analíticos substantivos, isoladamente ou em combinação com testes de detalhe, como procedimentos substantivos de acordo com a ISA 330,<sup>3</sup> o auditor deve: (Ref: Parágrafos A4 e A5)
  - (a) Determinar se os procedimentos analíticos substantivos específicos são adequados para certas asserções, tendo em conta os riscos de distorção material e os testes de detalhe, se existirem, para essas asserções; (Ref: Parágrafos A6 a A11)
  - (b) Apreciar a fiabilidade dos dados em que se baseiam as expectativas do auditor sobre quantias registadas ou rácios, tendo em conta a fonte, a comparabilidade e a natureza e relevância da informação disponível, e os controlos sobre a sua preparação; (Ref: Parágrafos A12 a A14)
  - (c) Desenvolver uma expectativa sobre quantias registadas ou rácios e apreciar se essa expectativa é suficientemente precisa para identificar uma distorção que, individualmente ou em agregado com outras distorções, possa fazer com que as demonstrações financeiras fiquem materialmente distorcidas; e (Ref: Parágrafo A15)
  - (d) Determinar a quantia de qualquer diferença entre as quantias registadas e os valores esperados considerada aceitável sem mais investigação como exigido pelo parágrafo 7. (Ref: Parágrafo A16)

### Procedimentos Analíticos que Ajudam na Formação de uma Conclusão Global

6. O auditor deve conceber e executar procedimentos analíticos em data próxima do final da auditoria que o ajudem na formação de uma conclusão global sobre se as demonstrações financeiras são consistentes com o conhecimento que tem da entidade. (Ref: Parágrafos A17 a A19)

### Investigar Resultados de Procedimentos Analíticos

7. Se os procedimentos analíticos executados de acordo com esta ISA identificarem flutuações ou relações inconsistentes com outra informação relevante ou que difiram de valores esperados numa quantia significativa, o auditor deve investigar tais diferenças:
  - (a) Indagando junto do órgão de gestão e obtendo prova de auditoria apropriada relevante para as respostas do órgão de gestão; e
  - (b) Executando outros procedimentos de auditoria considerados necessários nas circunstâncias. (Ref: Parágrafos A20 a A21)

<sup>3</sup> ISA 330, parágrafo 18

\*\*\*

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Definição de Procedimentos Analíticos (Ref: Parágrafo 4)

- A1. Os procedimentos analíticos incluem a consideração de comparações da informação financeira da entidade com, por exemplo:
  - Informação comparável de períodos anteriores;
  - Resultados antecipados da entidade, como orçamentos ou previsões, ou expectativas do auditor, como uma estimativa de depreciação.
  - Informação similar do setor de atividade, como uma comparação do rácio vendas/contas a receber da entidade face às médias do setor ou de outras entidades com dimensão comparável dentro do mesmo setor.
- A2. Os procedimentos analíticos também incluem a consideração da relação, por exemplo:
  - Entre elementos da informação financeira que seria de esperar se enquadrassem com modelos previsíveis com base na experiência da entidade, como margens brutas percentuais.
  - Entre informação financeira e informação não financeira relevante, como os custos de pessoal face ao número de empregados.
- A3. Podem ser usados vários métodos para executar procedimentos analíticos. Estes métodos podem ir da execução de simples comparações à execução de análises complexas usando técnicas estatísticas avançadas. Os procedimentos analíticos podem ser aplicados a demonstrações financeiras consolidadas, a seus componentes e a elementos individuais da informação financeira.

### Procedimentos Analíticos Substantivos (Ref: Parágrafo 5)

- A4. Os procedimentos substantivos do auditor a nível da asserção podem ser testes de detalhe, procedimentos analíticos substantivos ou uma combinação de ambos. A decisão acerca dos procedimentos de auditoria a executar, incluindo acerca da utilização de procedimentos analíticos substantivos, baseia-se no julgamento do auditor acerca da eficácia e eficiência esperadas dos procedimentos de auditoria disponíveis para reduzir o risco de auditoria ao nível da asserção para um nível aceitavelmente baixo.
- A5. O auditor pode indagar junto do órgão de gestão quanto à disponibilidade e fiabilidade da informação necessária para aplicar procedimentos analíticos substantivos e quanto aos resultados de quaisquer procedimentos analíticos executados pela entidade. Pode ser eficaz usar dados analíticos preparados pelo órgão de gestão, desde que o auditor se dê por satisfeito com a forma como esses dados foram preparados.

*Adequação de Procedimentos Analíticos Específicos para Determinadas Asserções*  
(Ref: Parágrafo 5(a))

- A6. Os procedimentos analíticos substantivos serão geralmente mais bem aplicáveis a grandes volumes de transações que tendem a ser previsíveis ao longo do tempo. A aplicação de procedimentos analíticos planejados baseia-se na expectativa de que existem relações entre os dados e que essas relações continuarão a existir na ausência de condições conhecidas que o impeçam. Porém, a adequação de um procedimento analítico específico dependerá da avaliação pelo auditor da sua eficácia na detecção de uma distorção que, individualmente ou em conjunto com outras distorções, possa fazer com que as demonstrações financeiras fiquem materialmente distorcidas.
- A7. Em alguns casos, mesmo um modelo de previsão pouco sofisticado pode ser eficaz como procedimento analítico. Por exemplo, quando uma entidade tiver um número de empregados com remunerações fixas ao longo de todo o período, pode ser possível ao auditor utilizar esta informação para estimar o total dos custos de pessoal para o período com um elevado grau de rigor, proporcionando por esta via prova de auditoria para um item significativo das demonstrações financeiras e reduzindo a necessidade de executar testes de detalhe sobre as remunerações. O uso de rácios de negócio largamente reconhecidos (como as margens de lucro para diferentes tipos de entidades de retalho) pode muitas vezes ser usado com eficácia em procedimentos analíticos substantivos para proporcionar prova que suporte a razoabilidade das quantias registadas.
- A8. Tipos diferentes de procedimentos analíticos proporcionam diferentes níveis de segurança. Procedimentos analíticos que envolvam, por exemplo, a previsão do valor total de rendas de um edifício dividido em apartamentos, tendo em consideração as rendas por apartamento, o número de apartamentos e a taxa de ocupação, podem proporcionar prova persuasiva e eliminar a necessidade de mais verificações por meio de testes de detalhe, desde que a informação de base seja apropriadamente verificada. Pelo contrário, o cálculo e comparação de margens brutas percentuais como meio de confirmar um valor de rédito pode proporcionar prova menos persuasiva, mas corroborativa que será útil se usada em combinação com outros procedimentos de auditoria.
- A9. A determinação da adequação de procedimentos analíticos substantivos específicos é influenciada pela natureza da asserção e pela avaliação do auditor quanto ao risco de distorção material. Por exemplo, se os controlos sobre o processamento de encomendas de venda forem deficientes, o auditor pode depositar mais confiança em testes de detalhe do que em procedimentos analíticos substantivos no que respeita às asserções relacionadas com contas a receber.

- A10. Podem também ser considerados adequados procedimentos analíticos substantivos específicos quando forem executados testes de detalhe sobre as mesmas asserções. Por exemplo, ao obter prova de auditoria respeitante à asserção de valorização de saldos de contas a receber, o auditor pode aplicar procedimentos analíticos sobre a antiguidade de saldos de clientes e adicionalmente executar testes de detalhe sobre os recebimentos de caixa subsequentes para determinar a possibilidade de cobrança das contas a receber.

#### Considerações Específicas para Entidades do Setor Público

- A11. As relações entre determinados itens das demonstrações financeiras tradicionalmente consideradas na auditoria de entidades comerciais podem não ser sempre relevantes na auditoria de entidades governamentais ou de entidades não comerciais do setor público. Por exemplo, em muitas entidades do setor público, a relação direta entre rédito e dispêndios poderá ser limitada. Além disso, porque o dispêndio na aquisição de ativos pode não ser capitalizado, pode não existir relação entre os dispêndios com, por exemplo, inventários e ativos fixos, e a quantia desses ativos relatada nas demonstrações financeiras. Também podem não se encontrar disponíveis dados ou estatísticas setoriais do setor público para efeitos comparativos. Contudo, podem ser relevantes outras relações como, por exemplo, variações no custo por quilómetro da construção de estradas ou no número de veículos adquiridos em comparação com o número de veículos retirados.

#### *Fiabilidade dos Dados* (Ref: Parágrafo 5(b))

- A12. A fiabilidade dos dados é influenciada pela sua fonte e pela sua natureza e está dependente das circunstâncias em que são obtidos. Consequentemente, são relevantes ao determinar se os dados são fiáveis para efeitos da conceção de procedimentos analíticos substantivos:
- (a) A fonte da informação disponível. Por exemplo, a informação é geralmente mais fiável quando obtida a partir de fontes independentes externas à entidade;<sup>4</sup>
  - (b) A comparabilidade da informação disponível. Por exemplo, os dados gerais de um setor poderão ter de ser ajustados para serem comparáveis com os dados de uma entidade que produz e vende produtos especializados;
  - (c) A natureza e relevância da informação disponível. Por exemplo, se os orçamentos foram estabelecidos como resultados a esperar e não objetivos a atingir; e

---

<sup>4</sup> ISA 500, *Prova de Auditoria*, parágrafo A31



- (d) Controlos sobre a preparação da informação concebidos para assegurar a sua plenitude, rigor e validade. Por exemplo, controlos sobre a preparação, revisão e manutenção de orçamentos.

A13. O auditor pode considerar a possibilidade de testar a eficácia dos controlos operacionais, se existirem, sobre a preparação pela entidade da informação por si usada na aplicação de procedimentos analíticos substantivos em resposta aos riscos avaliados. Quando tais controlos são eficazes, o auditor tem geralmente maior confiança na fiabilidade da informação e, portanto, nos resultados dos procedimentos analíticos. A eficácia operacional dos controlos sobre a informação não financeira pode muitas vezes ser testada em conjugação com outros testes aos controlos. Por exemplo, uma entidade pode incluir controlos sobre o registo de vendas individuais nos controlos que estabelece sobre o processamento de faturas de venda. Nestas circunstâncias, o auditor pode testar a eficácia operacional dos controlos sobre o registo de vendas individuais em conjugação com testes à eficácia operacional dos controlos sobre o processamento de faturas de venda. Alternativamente, o auditor pode considerar se a informação foi sujeita a teste de auditoria. A ISA 500 estabelece requisitos e dá orientação sobre a determinação dos procedimentos de auditoria a executar quanto à informação a utilizar em procedimentos analíticos substantivos.<sup>5</sup>

A14. As matérias referidas nos parágrafos A12(a)-A12(d) são relevantes independentemente de o auditor executar procedimentos analíticos substantivos sobre as demonstrações financeiras da entidade no final do período ou de executar esses procedimentos num período intercalar e prever a execução de procedimentos analíticos substantivos para o período remanescente. A ISA 300 estabelece requisitos e dá orientação sobre procedimentos substantivos efetuados num período intercalar.<sup>6</sup>

*Avaliação sobre se as Expectativas são Suficientemente Precisas*  
(Ref: Parágrafo 5(c))

A15. As matérias relevantes para a apreciação pelo auditor sobre se as expectativas podem ser desenvolvidas com suficiente precisão para identificar uma distorção que, agregada com outras distorções, possa fazer com que as demonstrações financeiras fiquem materialmente distorcidas incluem:

- O rigor com que podem ser previstos os resultados dos procedimentos analíticos substantivos. Por exemplo, o auditor pode esperar maior consistência na comparação de margens do lucro bruto de um período para o outro do que na comparação de gastos discricionários, como gastos em investigação ou em publicidade;

<sup>5</sup> ISA 500, parágrafo 10

<sup>6</sup> ISA 330, parágrafos 22 e 23

- O nível até ao qual a informação pode ser desagregada. Por exemplo, os procedimentos analíticos substantivos podem ser mais eficazes quando aplicados a informação financeira sobre secções individuais de uma unidade operacional ou a demonstrações financeiras de componentes de uma entidade com diversas atividades do que quando aplicados às demonstrações financeiras da entidade como um todo.
- A disponibilidade de informação, tanto financeira como não financeira. Por exemplo, o auditor pode considerar se está disponível informação financeira, como orçamentos ou previsões, e informação não financeira, como o número de unidades produzidas ou vendidas, para conceber procedimentos analíticos substantivos. Se essa informação estiver disponível, o auditor pode também considerar a respetiva fiabilidade conforme referido nos parágrafos A12 e A13 supra.

*Diferença Aceitável entre as Quantias Registadas e os Valores Esperados*

(Ref: Parágrafo 5(d))

- A16. A determinação pelo auditor da quantia da diferença em relação às expectativas que pode aceitar sem mais investigação é influenciada pela materialidade<sup>7</sup> e pela consistência com o nível de segurança desejado, considerando a possibilidade de que uma distorção, individualmente ou agregada com outras distorções, possa fazer com que as demonstrações financeiras fiquem materialmente distorcidas. A ISA 330 exige que o auditor obtenha prova de auditoria mais persuasiva quanto mais alto for o risco avaliado pelo auditor.<sup>8</sup> Assim, à medida que o risco avaliado aumenta, a quantia da diferença considerada aceitável sem investigação diminui, a fim de atingir o nível desejado de prova persuasiva.<sup>9</sup>

**Procedimentos Analíticos que Ajudam na Formação de uma Conclusão Global**

(Ref: Parágrafo 6)

- A17. As conclusões extraídas dos resultados dos procedimentos analíticos concebidos e executados de acordo com o parágrafo 6 destinam-se a corroborar conclusões formadas durante a auditoria de componentes ou elementos individuais das demonstrações financeiras. Isto ajuda o auditor a extrair conclusões razoáveis sobre as quais basear a sua opinião.
- A18. Os resultados destes procedimentos analíticos podem identificar um risco de distorção material anteriormente não identificado. Nessas circunstâncias, a ISA 315 (Revista) exige que o auditor reveja a sua avaliação dos riscos de distorção

---

<sup>7</sup> ISA 320, *A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria*, parágrafo A14

<sup>8</sup> ISA 330, parágrafo 7(b)

<sup>9</sup> ISA 330, parágrafo A19

material e modifique os procedimentos de auditoria adicionais planejados em conformidade.<sup>10</sup>

- A19. Os procedimentos analíticos executados de acordo com o parágrafo 6 podem ser similares aos que seriam usados como procedimentos de avaliação do risco.

**Investigar Resultados de Procedimentos Analíticos** (Ref: Parágrafo 7)

- A20. A prova de auditoria relevante para as respostas do órgão de gestão pode ser obtida avaliando essas respostas à luz do conhecimento do auditor em relação à entidade e ao seu ambiente e através de outra prova de auditoria obtida no decurso da mesma.
- A21. A necessidade de executar outros procedimentos de auditoria pode surgir quando, por exemplo, o órgão de gestão não for capaz de dar uma explicação ou quando essa explicação, juntamente com a prova relevante de auditoria obtida quanto à resposta do órgão de gestão, não for considerada adequada.

---

<sup>10</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 31

# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 530

## AMOSTRAGEM DE AUDITORIA

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

### ÍNDICE

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1–2
Data de Eficácia .....	3
<b>Objetivo</b> .....	4
<b>Definições</b> .....	5
<b>Requisitos</b>	
Conceção da Amostra e Dimensão e Seleção de Itens para Teste .....	6–8
Executar Procedimentos de Auditoria .....	9–11
Natureza e Causa de Desvios e Distorções .....	12–13
Projetar Distorções .....	14
Avaliar os Resultados da Amostragem de Auditoria .....	15
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Definições .....	A1–A3
Conceção da Amostra e Dimensão e Seleção de Itens para Teste .....	A4–A13
Executar Procedimentos de Auditoria .....	A14–A16
Natureza e Causa de Desvios e Distorções .....	A17
Projetar Distorções .....	A18–A20
Avaliar os Resultados da Amostragem de Auditoria .....	A21–A23
Apêndice 1: Estratificação e Seleção Ponderada pelo Valor	
Apêndice 2: Exemplos de Fatores que Influenciam a Dimensão da Amostra para Testes aos Controlos	
Apêndice 3: Exemplos de Fatores que Influenciam a Dimensão da Amostra para Testes de Detalhe	
Apêndice 4: Métodos de Seleção de Amostras	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 530, *Amostragem de Auditoria*, 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) aplica-se quando o auditor decidiu usar a amostragem de auditoria na execução de procedimentos de auditoria. Aborda o uso pelo auditor de amostragem estatística e não estatística quando concebe e seleciona a amostra, executa testes aos controlos e testes de detalhe e avalia os resultados da amostra.
2. Esta ISA complementa a ISA 500,<sup>1</sup> que aborda a responsabilidade do auditor pela conceção e execução de procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria suficiente e apropriada para ser capaz de tirar conclusões razoáveis nas quais baseia a sua opinião. A ISA 500 dá orientação sobre os meios disponíveis ao auditor para selecionar itens para teste, que incluem a amostragem de auditoria.

### Data de Eficácia

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

## Objetivo

4. O objetivo do auditor quando usa amostragem de auditoria é proporcionar uma base razoável para que possa tirar conclusões acerca da população de onde a amostra é selecionada.

## Definições

5. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
  - (a) Amostragem de auditoria (amostragem) – Aplicação de procedimentos de auditoria a menos de 100% dos itens de uma população relevante para a auditoria, de tal forma que todas as unidades de amostragem tenham uma probabilidade de seleção, com o objetivo de proporcionar ao auditor uma base razoável para extrair conclusões acerca de toda a população.
  - (b) Amostragem estatística – Uma abordagem à amostragem que tem as características seguintes:
    - (i) Seleção aleatória dos itens da amostra; e
    - (ii) Uso da teoria das probabilidades para avaliar os resultados da amostra, incluindo a mensuração do risco de amostragem.
 Uma abordagem de amostragem que não tenha as características (i) e (ii) é considerada amostragem não estatística.

---

<sup>1</sup> ISA 500, *Prova de Auditoria*

- (c) Anomalia – Uma distorção ou um desvio que é comprovadamente não representativo de distorções ou desvios numa população.
- (d) Distorção tolerável – Uma quantia monetária estabelecida pelo auditor e a respeito da qual este procura obter um nível apropriado de segurança de que não é excedida pela distorção real na população. (Ref: Parágrafo A3)
- (e) Estratificação – O processo de dividir uma população em subpopulações, cada uma das quais é um grupo de unidades de amostragem com características similares (muitas vezes em termos de valor monetário).
- (f) População – O conjunto completo de dados a partir dos quais se seleciona uma amostra e sobre os quais o auditor deseja extrair conclusões.
- (g) Risco de amostragem – O risco de que a conclusão do auditor baseada numa amostra possa ser diferente da conclusão se toda a população fosse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria. O risco de amostragem pode conduzir a dois tipos de conclusões erróneas:
  - (i) No caso de um teste aos controlos, que os controlos são mais eficazes do que realmente são ou, no caso de um teste de detalhe, que não existe uma distorção material quando de facto existe. Este tipo de conclusão errónea interessa ao auditor essencialmente porque afeta a eficácia da auditoria e será mais provável que conduza a uma opinião de auditoria não apropriada.
  - (ii) No caso de um teste aos controlos, que os controlos são menos eficazes do que realmente são ou, no caso de um teste de detalhe, que existe uma distorção material quando de facto não existe. Este tipo de conclusão errónea afeta a eficiência da auditoria dado que geralmente conduziria a trabalho adicional para verificar que as conclusões iniciais foram incorretas.
- (h) Risco não relacionado com a amostragem – O risco de o auditor chegar a uma conclusão errónea por qualquer razão não relacionada com o risco de amostragem. (Ref: Parágrafo A1)
- (i) Taxa de desvio tolerável – Uma taxa de desvio dos procedimentos de controlo interno prescritos estabelecida pelo auditor e a respeito da qual este procura obter um nível apropriado de segurança de que não é excedida pela taxa real de desvio na população.
- (j) Unidade de Amostragem – Os itens individuais que constituem uma população. (Ref: Parágrafo A2)

## Requisitos

### Conceção da Amostra e Dimensão e Seleção de Itens para Teste

6. Quando conceber uma amostra de auditoria, o auditor deve considerar a finalidade do procedimento de auditoria e as características da população da qual será extraída a amostra. (Ref: Parágrafos A4 a A9)
7. O auditor deve determinar uma dimensão de amostra suficiente para reduzir o risco de amostragem para um nível aceitavelmente baixo. (Ref: Parágrafos A10 e A11)
8. O auditor deve selecionar itens para a amostra de forma a que todas as unidades de amostragem na população possam ser selecionadas. (Ref: Parágrafos A12 e A13)

### Executar Procedimentos de Auditoria

9. O auditor deve executar procedimentos de auditoria, apropriados à finalidade pretendida, em cada item selecionado.
10. Se o procedimento de auditoria não for aplicável ao item selecionado, o auditor deve executar o procedimento num item substituto. (Ref: Parágrafo A14)
11. Se o auditor não for capaz de aplicar os procedimentos de auditoria concebidos ou procedimentos alternativos adequados a um item selecionado, deve tratar esse item como um desvio do controlo prescrito, no caso de testes aos controlos, ou como uma distorção, no caso de testes de detalhe. (Ref: Parágrafos A15 e A16)

### Natureza e Causa de Desvios e Distorções

12. O auditor deve investigar a natureza e causa de quaisquer desvios ou distorções identificadas e avaliar o seu possível efeito sobre a finalidade do procedimento de auditoria e sobre outras áreas de auditoria. (Ref: Parágrafo A17)
13. Nas circunstâncias extremamente raras em que o auditor considere que uma distorção ou desvio identificado numa amostra é uma anomalia, deve obter um alto grau de certeza de que tal distorção ou desvio não é representativo da população. O auditor deve obter este grau de certeza executando procedimentos de auditoria adicionais para obter prova de auditoria suficiente e apropriada de que a distorção ou o desvio não afeta o resto da população.

### Projetar Distorções

14. Relativamente a testes de detalhe, o auditor deve projetar para a população as distorções encontradas na amostra. (Ref: Parágrafos A18 a A20)



## Avaliar Resultados da Amostragem de Auditoria

15. O auditor deve avaliar:
- Os resultados da amostra; e (Ref: Parágrafos A21 e A22)
  - Se o uso de amostragem de auditoria proporcionou uma base razoável para obter conclusões acerca da população que foi testada. (Ref: Parágrafo A23)

\*\*\*

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Definições

*Risco não relacionado com a Amostragem* (Ref: Parágrafo 5(d))

- A1. Os exemplos de riscos não relacionados com a amostragem incluem o uso de procedimentos de auditoria não apropriados ou a interpretação errada da prova de auditoria e a não identificação de uma distorção ou de um desvio.

*Unidade de Amostragem* (Ref: Parágrafo 5(f))

- A2. As unidades de amostragem podem ser itens físicos (por exemplo, cheques listados em talões de depósito, lançamentos a crédito em extratos bancários, faturas de vendas ou saldos de devedores) ou unidades monetárias.

*Distorção Tolerável* (Ref: Parágrafo 5(i))

- A3. Quando concebe uma amostra, o auditor determina um nível de distorção tolerável que permita tratar o risco de que o agregado de distorções individualmente imateriais possa conduzir a que as demonstrações financeiras fiquem materialmente distorcidas e prever uma margem para possíveis distorções não detetadas. A distorção tolerável é a aplicação da materialidade de execução, conforme definida na ISA 320,<sup>2</sup> a um dado procedimento de amostragem. A distorção tolerável pode ser a mesma quantia ou uma quantia inferior à materialidade de execução.

## Conceção da Amostra e Dimensão e Seleção de Itens para Teste

*Conceção da Amostra* (Ref: Parágrafo 6)

- A4. A amostragem de auditoria habilita o auditor a obter e a avaliar a prova de auditoria acerca de alguma característica dos itens selecionados a fim de formar ou ajudar a formar uma conclusão respeitante à população de onde a

<sup>2</sup> ISA 320, *A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria*, parágrafo 9

amostra é extraída. A amostragem de auditoria pode ser aplicada usando uma abordagem não-estatística ou estatística.

- A5. Quando concebe uma amostra de auditoria, as considerações do auditor incluem a finalidade específica a atingir e a combinação de procedimentos de auditoria que será provavelmente a melhor para atingir essa finalidade. A consideração da natureza da prova de auditoria que se procura e de possíveis desvios, distorções ou outras características relativas a essa prova de auditoria ajudarão o auditor a definir o que constitui um desvio ou uma distorção e que população deve ser usada para a amostragem. Ao cumprir os requisitos do parágrafo 10 da ISA 500, quando faz amostragem de auditoria, o auditor executa procedimentos de auditoria para obter prova de que a população de onde foi extraída a amostra de auditoria é completa.
- A6. A consideração pelo auditor da finalidade do procedimento de auditoria, conforme exigido pelo parágrafo 6, inclui uma compreensão clara do que constitui um desvio ou uma distorção, para que todas as condições que são relevantes para a finalidade do procedimento de auditoria, e apenas essas condições, sejam incluídas na avaliação de desvios ou na projeção de distorções. Por exemplo, num teste de detalhe relativo à existência de contas a receber, como uma confirmação, os pagamentos feitos por um cliente antes da data da confirmação, mas que só sejam recebidos pela entidade logo após essa data não são considerados uma distorção. Igualmente, um erro de lançamento entre contas de clientes não afeta o saldo total de contas a receber. Por isso, pode não ser apropriado considerar estas situações como uma distorção ao avaliar os resultados da amostragem desse procedimento da auditoria em particular, mesmo que possam ter um efeito importante noutras áreas de auditoria, como a avaliação do risco de fraude ou a adequação do ajustamento para contas de cobrança duvidosa.
- A7. Ao considerar as características de uma população, para testes aos controlos, o auditor faz uma avaliação da taxa esperada de desvio, baseada no seu conhecimento dos controlos relevantes ou no exame de um pequeno número de itens de uma população. Esta avaliação é feita a fim de conceber uma amostra de auditoria e de determinar a respetiva dimensão. Por exemplo, se a taxa esperada de desvio for inaceitavelmente alta, o auditor geralmente decidirá não executar testes aos controlos. De forma análoga, para testes de detalhe, o auditor faz uma avaliação da distorção esperada na população. Se a distorção esperada for alta, pode ser apropriado um exame a 100% ou o uso de uma amostra de maior dimensão para a execução de testes de detalhe.
- A8. Ao considerar as características da população de onde a amostra será extraída, o auditor pode determinar que é apropriada uma estratificação ou uma seleção ponderada pelo valor. O Apêndice 1 proporciona discussão adicional sobre a estratificação e a seleção ponderada pelo valor.
- A9. A decisão sobre se se deverá usar uma abordagem de amostragem estatística ou não-estatística é uma matéria de julgamento do auditor. Porém, a dimensão

da amostra não é um critério válido para distinguir entre uma abordagem estatística e uma abordagem não-estatística.

*Dimensão da Amostra* (Ref: Parágrafo 7)

- A10. O nível do risco de amostragem que o auditor está disposto a aceitar afeta a dimensão da amostra exigida. Quanto mais baixo é o risco que o auditor está disposto a aceitar, maior será a dimensão da amostra necessária.
- A11. A dimensão da amostra pode ser determinada pela aplicação de uma fórmula com base estatística ou através do exercício de julgamento profissional. Os Apêndices 2 e 3 indicam as influências que variados fatores têm tipicamente na determinação da dimensão da amostra. Em circunstâncias similares, o efeito na dimensão da amostra de fatores como os identificados nos Apêndices 2 e 3 serão similares independentemente de ser escolhida uma abordagem estatística ou não-estatística.

*Seleção de Itens para Teste* (Ref: Parágrafo 8)

- A12. Na amostragem estatística, os itens de amostra são selecionados de tal maneira que cada unidade de amostragem tem uma probabilidade conhecida de ser selecionada. Na amostragem não-estatística, é exercido um julgamento para selecionar os itens de amostra. Dado que a finalidade da amostragem é proporcionar uma base razoável para o auditor tirar conclusões acerca da população de onde a amostra é selecionada, é importante que o auditor selecione uma amostra representativa, para evitar os erros sistemáticos, escolhendo itens que apresentem características típicas da população.
- A13. Os principais métodos para selecionar amostras são a seleção aleatória, a seleção sistemática e a seleção ao acaso. Estes métodos são discutidos no Apêndice 4.

**Executar Procedimentos de Auditoria** (Ref: Parágrafos 10 e w11)

- A14. Um exemplo de quando é necessário executar o procedimento num item substituto é quando um cheque inutilizado é selecionado para testar a prova de autorização de pagamento. Se o auditor estiver convencido de que o cheque foi devidamente inutilizado, de forma que não constitui um desvio, é examinado um substituto escolhido apropriadamente.
- A15. Um exemplo de quando o auditor não é capaz de aplicar os procedimentos de auditoria concebidos para um item selecionado é quando a documentação relativa a esse item foi perdida.
- A16. Um exemplo de um procedimento de auditoria alternativo adequado pode ser o exame dos recebimentos de caixa subsequentes, juntamente com a prova da sua origem e dos itens que se destinam a liquidar, quando não foi recebida qualquer resposta a um pedido de confirmação positivo.

**Natureza e Causa de Desvios e Distorções** (Ref: Parágrafo 12)

A17. Ao analisar os desvios e distorções identificados, o auditor pode observar que muitos apresentam uma característica comum, por exemplo o tipo de transação, a localização, a linha de produto ou o período temporal. Em tais circunstâncias, o auditor pode decidir identificar todos os itens na população que possuem essa característica comum e alargar os procedimentos de auditoria a esses itens. Além disso, tais desvios ou distorções podem ser intencionais e podem indicar a possibilidade de fraude.

**Projetar Distorções** (Ref: Parágrafo 14)

- A18. O auditor deve projetar as distorções para a totalidade da população, de modo a obter uma visão global da respetiva dimensão, mas esta projeção poderá não ser suficiente para determinar a quantia a registar.
- A19. Quando uma distorção for considerada uma anomalia, pode ser excluída da projeção das distorções para a totalidade da população. Contudo, o efeito de tal distorção, se não for corrigida, terá ainda de ser considerado para além da projeção das distorções não anómalas.
- A20. Para os testes aos controlos, não é necessária qualquer projeção explícita, uma vez que a taxa de desvio da amostra é também a taxa de desvio projetada para a população como um todo. A ISA 330<sup>3</sup> dá orientação para as situações em que são detetados desvios de controlos em que o auditor tem a intenção de confiar.

**Avaliar Resultados da Amostragem de Auditoria** (Ref: Parágrafo 15)

- A21. Relativamente a testes aos controlos, uma taxa de desvio da amostra inesperadamente alta pode conduzir a um aumento no risco de distorção material avaliado, salvo se for obtida prova de auditoria adicional que substancie a avaliação inicial. Relativamente a testes de detalhe, uma quantia de distorção inesperadamente alta numa amostra pode levar a que o auditor acredite que uma classe de transações ou saldo de conta está materialmente distorcido, na ausência de prova de auditoria adicional de que não existe qualquer distorção material.
- A22. No caso de testes de detalhe, a distorção projetada mais as distorções anómalas, se existirem, constituem a melhor estimativa do auditor quanto à distorção na população. Quando a distorção projetada mais as distorções anómalas, se existirem, excederem a distorção tolerável, a amostra não proporciona uma base razoável para conclusões acerca da população que foi testada. Quanto mais próximas da distorção tolerável estiverem a distorção projetada mais a distorção anómala, mais provável é que a distorção real na população possa exceder a distorção tolerável. Adicionalmente, se a distorção

---

<sup>3</sup> ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*, parágrafo 17

projetada for maior que as expectativas de distorção usadas pelo auditor para determinar a dimensão da amostra, o auditor pode concluir que existe um risco de amostragem inaceitável de que a distorção real na população exceda a distorção tolerável. Considerar os resultados de outros procedimentos de auditoria ajuda o auditor a avaliar o risco de que a distorção real na população exceda a distorção tolerável, risco esse que pode ser reduzido através da obtenção de prova de auditoria adicional.

- A23. Se o auditor concluir que a amostragem de auditoria não proporcionou uma base razoável para conclusões acerca da população testada, pode:
- Solicitar ao órgão de gestão que investigue as distorções identificadas e o potencial para distorções adicionais e que proceda a quaisquer ajustamentos necessários; ou
  - Adaptar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais de modo a garantir da melhor maneira a necessária segurança. Por exemplo, no caso de testes aos controlos, o auditor pode alargar a dimensão da amostra, testar um controlo alternativo ou modificar os procedimentos substantivos relacionados.

## Apêndice 1

(Ref: Parágrafo A8)

### Estratificação e Seleção Ponderada pelo Valor

Ao considerar as características da população de onde a amostra será extraída, o auditor pode determinar que é apropriada uma estratificação ou uma seleção ponderada pelo valor. Este Apêndice proporciona orientação para o auditor sobre o uso de técnicas de amostragem com estratificação e com seleção ponderada pelo valor.

#### Estratificação

1. A eficiência da auditoria pode ser melhorada se o auditor estratificar uma população dividindo-a em subpopulações distintas com uma característica identificativa. O objetivo da estratificação é reduzir a variabilidade dos itens dentro de cada estrato, permitindo assim reduzir a dimensão da amostra sem aumentar o risco de auditoria.
2. Quando se executam testes de detalhe, a população é muitas vezes estratificada por valores monetários. Isto permite dirigir um maior esforço de auditoria para os itens de maior valor, que apresentam o maior potencial de distorção em termos de sobreavaliação. De forma análoga, uma população pode ser estratificada segundo uma dada característica que indique um maior risco de distorção; por exemplo, ao testar o ajustamento para contas de cobrança duvidosa na valorização das contas a receber, os saldos podem ser estratificados por antiguidade.
3. Os resultados dos procedimentos de auditoria aplicados a uma amostra de itens dentro de um estrato só podem ser projetados para os itens que constituem esse estrato. Para tirar uma conclusão sobre toda a população, o auditor terá de considerar o risco de distorção material em relação a quaisquer outros estratos que façam parte da população. Por exemplo, 20% dos itens de uma população podem constituir 90% do valor do saldo de uma conta. O auditor pode decidir examinar uma amostra destes itens. O auditor avalia os resultados desta amostra e chega a uma conclusão sobre 90% do valor separadamente dos restantes 10% (sobre os quais será usada uma amostra adicional ou outro meio de recolha de prova de auditoria, ou que podem ser considerados imateriais).
4. Se uma classe de transações ou saldo de conta tiverem sido divididos em estratos, a distorção é projetada para cada estrato separadamente. As distorções projetadas para cada estrato são então combinadas ao considerar o possível efeito de distorções sobre o total da classe de transações ou do saldo de conta.

**Seleção Ponderada pelo Valor**

5. Ao executar testes de detalhe, pode ser eficiente identificar a unidade de amostragem como as unidades monetárias individuais que constituem a população. Tendo selecionado unidades monetárias específicas a partir da população, por exemplo o saldo de contas a receber, o auditor pode em seguida examinar os itens particulares, por exemplo saldos individuais, que contêm essas unidades monetárias. Um benefício desta abordagem para definir a unidade de amostragem é que o esforço de auditoria é dirigido para os itens de maior valor, que têm uma maior oportunidade de seleção, o que poderá resultar em dimensões de amostras mais pequenas. Esta abordagem pode ser usada em conjugação com o método sistemático de seleção de amostra (descrito no Apêndice 4) e tem uma eficiência máxima quando os itens são selecionados aleatoriamente.

**Apêndice 2**

(Ref: Parágrafo A11)

**Exemplos de Fatores que Influenciam a Dimensão da Amostra para Testes aos Controlos**

Apresentam-se em seguida fatores que o auditor pode considerar quando determina a dimensão da amostra para testes aos controlos. Estes fatores, que terão de ser considerados em conjunto, pressupõem que o auditor não modifica a natureza ou oportunidade dos testes aos controlos nem modifica de outra forma a abordagem a procedimentos substantivos em resposta a riscos avaliados.

<b>FATOR</b>	<b>EFEITO NA DIMENSÃO DA AMOSTRA</b>	
1. Um aumento na extensão até à qual a avaliação do risco pelo auditor toma em conta controlos relevantes	Aumento	Quanto maior é a segurança que o auditor pretende obter quanto à eficácia operacional dos controlos, menor será a sua avaliação do risco de distorção material e maior terá de ser a dimensão da amostra. Quando a avaliação do risco de distorção material ao nível de asserção pelo auditor inclui uma expectativa de eficácia operacional dos controlos, exige-se que o auditor execute testes aos controlos. Se tudo o resto se mantiver igual, quanto maior é a confiança que o auditor deposita na eficácia operacional dos controlos na avaliação do risco, maior será a extensão dos testes aos controlos que deverá executar (pelo que a dimensão da amostra terá de ser aumentada).
2. Um aumento na taxa de desvio tolerável	Diminuição	Quanto menor for a taxa de desvio tolerável, maior terá de ser a dimensão da amostra.



FATOR	EFEITO NA DIMENSÃO DA AMOSTRA	
<p>3. Um aumento na taxa esperada de desvio na população a testar</p>	<p>Aumento</p>	<p>Quanto mais alta é a taxa esperada de desvio, maior terá de ser a dimensão da amostra, para que o auditor possa fazer uma estimativa razoável da taxa real de desvio. Entre os fatores relevantes para a consideração pelo auditor da taxa esperada de erro incluem-se o seu conhecimento do negócio (em particular, procedimentos de avaliação do risco empreendidos para se inteirar do controlo interno), alterações do pessoal ou no controlo interno, os resultados de outros procedimentos de auditoria aplicados em períodos anteriores e os resultados de outros procedimentos de auditoria. Taxas esperadas de desvio dos controlos elevadas implicam geralmente pouca ou nenhuma redução do risco de distorção material avaliado.</p>
<p>4. Um aumento do nível de segurança desejado pelo auditor quanto ao facto de a taxa tolerável de desvio não ser excedida pela taxa real de desvio da população</p>	<p>Aumento</p>	<p>Quanto maior for o nível de segurança que o auditor deseja garantir de que os resultados da amostra sejam de facto indicativos da incidência real de desvios na população, maior terá de ser a dimensão da amostra.</p>
<p>5. Um aumento no número de unidades de amostragem na população</p>	<p>Efeito negligenciável</p>	<p>Para grandes populações, a dimensão real da população pouco ou nenhum efeito tem na dimensão da amostra. Para pequenas populações, porém, a amostragem de auditoria pode não ser tão eficiente como meios alternativos de obter prova de auditoria suficiente e apropriada.</p>

### Apêndice 3

(Ref: Parágrafo A11)

#### Exemplos de Fatores que Influenciam a Dimensão de Amostra para Testes de Detalhe

Apresentam-se em seguida fatores que o auditor pode considerar quando determina a dimensão da amostra para testes de detalhe. Estes fatores, que terão de ser considerados em conjunto, pressupõem que o auditor não modifica a abordagem dos testes aos controlos nem modifica de outra forma a natureza ou oportunidade de procedimentos substantivos em resposta a riscos avaliados.

FATOR	EFEITO NA DIMENSÃO DA AMOSTRA	
<p>1. Um aumento na avaliação do risco de distorção material pelo auditor</p>	<p>Aumento</p>	<p>Quanto maior é a avaliação do risco de distorção material pelo auditor, maior terá de ser a dimensão da amostra. A avaliação pelo auditor do risco de distorção material é afetada pelo risco inerente e pelo risco de controlo. Por exemplo, se o auditor não executa testes aos controlos, a sua avaliação do risco não pode ser reduzida em função da eficácia operacional dos controlos internos para uma asserção particular. Por conseguinte, a fim de reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo, o auditor precisará de diminuir o risco de deteção e utilizará mais procedimentos substantivos. Quanto mais prova de auditoria for obtida a partir dos testes de detalhe (isto é, quanto mais baixo for o risco de deteção), maior terá de ser a dimensão da amostra.</p>

FATOR	EFEITO NA DIMENSÃO DA AMOSTRA	
2. Um aumento no uso de outros procedimentos substantivos dirigidos à mesma asserção	Diminuição	Quanto mais confiança o auditor depositar em outros procedimentos substantivos (testes de detalhe ou procedimentos analíticos substantivos) para reduzir para um nível aceitável o risco de deteção respeitante a uma determinada população, menor será a segurança de amostragem que o auditor exigirá e, por conseguinte, mais pequena poderá ser a dimensão da amostra.
3. Um aumento no nível de segurança desejado pelo auditor quanto ao facto de a distorção tolerável não ser excedida pela distorção real na população	Aumento	Quanto maior for o nível de segurança que o auditor exige de que os resultados da amostra sejam de facto indicativos da quantia real de distorção na população, maior terá de ser a dimensão da amostra.
4. Um aumento na distorção tolerável	Diminuição	Quanto mais baixa é a distorção tolerável, maior terá de ser a dimensão da amostra.
5. Um aumento na quantia de distorção que o auditor espera encontrar na população	Aumento	Quanto maior for a quantia de distorção que o auditor espera encontrar na população, maior terá de ser a dimensão da amostra para se fazer uma estimativa razoável da quantia real de distorção na população. Entre os fatores relevantes para consideração pelo auditor da quantia de distorção esperada incluem-se até que ponto os valores dos itens são determinados subjetivamente, os resultados dos procedimentos de avaliação do risco, os resultados de testes aos controlos, os resultados de procedimentos de auditoria aplicados em períodos anteriores e os resultados de outros procedimentos substantivos.

<b>FATOR</b>	<b>EFEITO NA DIMENSÃO DA AMOSTRA</b>	
6. Estratificação da população, quando apropriado	Diminuição	Quando haja um grande intervalo (variabilidade) de valores monetários de itens na população, poderá ser útil estratificar a população. Quando uma população pode ser apropriadamente estratificada, a soma das dimensões de amostra por estrato será geralmente menor que a dimensão da amostra que seria necessária para atingir um dado nível de risco de amostragem, caso fosse extraída uma única amostra de toda a população.
7. Número de unidades de amostragem na população	Efeito negligenciável	Para grandes populações, a dimensão real da população pouco ou nenhum efeito tem na dimensão da amostra. Logo, para pequenas populações, a amostragem de auditoria não é muitas vezes tão eficiente como outros meios alternativos para obter prova de auditoria suficiente e apropriada. (Contudo, quando se usa uma amostragem por unidade monetária, um aumento no valor monetário da população aumenta a dimensão da amostra, salvo se for compensado por um aumento proporcional na materialidade para as demonstrações financeiras como um todo, e, quando aplicável, no nível ou níveis de materialidade de determinadas classes de transações, saldos de contas ou divulgações).

## Apêndice 4

(Ref: Parágrafo A13)

### Métodos de Seleção de Amostras

Há vários métodos de selecionar amostras. Os principais são:

- (a) Seleção aleatória (aplicada através da geração de números aleatórios, por exemplo, tabelas de números aleatórios).
- (b) Seleção sistemática, na qual o número de unidades de amostragem na população é dividido pela dimensão da amostra para dar um intervalo de amostragem, por exemplo 50, e, tendo determinado um ponto de partida dentro dos primeiros 50, é selecionada cada quinquagésima unidade de amostragem daí em diante. Embora o ponto de partida possa ser determinado ao acaso, a probabilidade de que a amostra seja verdadeiramente aleatória aumenta se esse ponto for determinado usando um gerador de números aleatórios computadorizado ou tabelas de números aleatórios. Quando usar a seleção sistemática, o auditor precisa de determinar que as unidades de amostragem contidas na população não estão estruturadas de forma que um intervalo de amostragem corresponda a um determinado padrão na população.
- (c) A amostragem por unidade monetária é um tipo de seleção ponderada pelo valor (conforme descrito no Apêndice 1) em que a dimensão, seleção e avaliação da amostra resulta numa conclusão em quantias monetárias.
- (d) Seleção ao acaso, em que o auditor seleciona a amostra sem seguir uma técnica estruturada. Embora não seja usada qualquer técnica estruturada, o auditor deverá, apesar disso, evitar qualquer erro sistemático ou previsibilidade conscientes (por exemplo, evitando itens difíceis de localizar ou escolhendo ou evitando sempre o primeiro ou o último registo de uma página) e, por consequência, assegurar que todos os itens na população possam ser selecionados. A seleção ao acaso não é apropriada quando se usa amostragem estatística.
- (e) A seleção por bloco envolve selecionar um bloco ou blocos de itens contíguos dentro de uma população. A seleção por bloco não pode geralmente ser usada em amostragem de auditoria, porque a maior parte das populações estão estruturadas de tal forma que será de esperar que os itens de uma sequência tenham características semelhantes entre si mas diferentes de itens noutra parte da população. Embora em algumas circunstâncias examinar um bloco de itens possa constituir um procedimento de auditoria, raramente é uma técnica apropriada de seleção da amostra quando o auditor pretende tirar inferências válidas acerca de toda a população com base na amostra.

# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 540 (REVISTA)

## AUDITAR ESTIMATIVAS CONTABILÍSTICAS E RESPECTIVAS DIVULGAÇÕES

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que iniciem  
em ou após 15 de dezembro de 2019)

### ÍNDICE

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA.....	1
Natureza das Estimativas Contabilísticas .....	2–3
Conceitos Chave Desta ISA.....	4–9
Data de Eficácia .....	10
<b>Objetivo</b> .....	11
<b>Definições</b> .....	12
<b>Requisitos</b>	
Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas.....	13–15
Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material.....	16–17
Respostas aos Riscos de Distorção Material .....	18–30
Divulgações Relacionadas com Estimativas Contabilísticas.....	31
Indicadores de Possível Falta de Isenção do Órgão de Gestão.....	32
Avaliação Global Baseada nos Procedimentos de Auditoria Efetuados .....	33–36
Declarações Escritas .....	37
Comunicação com os Encarregados da Governação, Órgão de Gestão e Outras Partes Relevantes.....	38
Documentação.....	39
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Natureza das Estimativas Contabilísticas .....	A1–A7
Conceitos Chave Desta ISA.....	A8–A13
Definições .....	A14–A18

Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas .....	A19–A63
Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material.....	A64–A80
Respostas aos Riscos de Distorção Material .....	A81–A132
Indicadores de Possível Falta de Isenção do Órgão de Gestão .....	A133–A136
Avaliação Global Baseada nos Procedimentos de Auditoria Efetuados ...	A137–A144
Declarações Escritas .....	A145
Comunicação com os Encarregados da Governação, Órgão de Gestão e Outras Partes Relevantes.....	A146–A148
Documentação.....	A149–A152
Apêndice 1: Fatores de Risco Inerente	
Apêndice 2: Comunicações com os Encarregados da Governação	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 540, *Auditar Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações*, 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*.

A ISA 540 (Revista) foi aprovada pelo Public Interest Oversight Board (PIOB), o qual concluiu que foi seguido o processo apropriado no desenvolvimento da norma e que foi dada devida atenção ao interesse público.

## Introdução

### Âmbito desta ISA

1. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) aborda as responsabilidades do auditor relacionadas com estimativas contabilísticas e as respetivas divulgações numa auditoria de demonstrações financeiras. Especificamente, inclui, ou expande, os requisitos e orientação de como a ISA 315 (Revista)<sup>1</sup>, a ISA 330,<sup>2</sup> a ISA 450,<sup>3</sup> a ISA 500<sup>4</sup> e outras ISA relevantes devem ser aplicadas em relação a estimativas contabilísticas e respetivas divulgações. Também inclui requisitos e orientação sobre a avaliação de distorções de estimativas contabilísticas e respetivas divulgações e indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão.

### Natureza das Estimativas Contabilísticas

2. As estimativas contabilísticas variam significativamente quanto à sua natureza e são desenvolvidas pelo órgão de gestão quando as quantias monetárias não podem ser diretamente observadas. A mensuração destas quantias monetárias está sujeita a incerteza de estimação, a qual reflete as limitações inerentes ao conhecimento ou aos dados. Estas limitações dão origem à inerente subjetividade e variação nos resultados da mensuração. O processo de desenvolvimento de estimativas contabilísticas implica seleccionar e aplicar um método usando pressupostos e dados, o que exige julgamento do órgão de gestão e pode dar origem a complexidade na mensuração. Os efeitos da complexidade, subjetividade ou outros fatores de risco inerente na mensuração destas quantias monetárias afetam a sua suscetibilidade à distorção. (Ref: Parágrafos A1 a A6, e Apêndice 1)
3. Apesar desta ISA se aplicar a todas as estimativas contabilísticas, o nível a que uma estimativa contabilística está sujeita a incerteza da estimação irá variar substancialmente. A natureza, oportunidade e extensão da avaliação de risco e dos procedimentos de auditoria adicionais exigidos por esta ISA irão variar em função da incerteza de estimação e da avaliação dos riscos de distorção material relacionados. Para algumas estimativas contabilísticas, a incerteza de estimação pode ser muito baixa, tendo por base a sua natureza e a complexidade e subjetividade envolvidas na sua determinação que podem também ser muito baixas. Para tais estimativas contabilísticas, não é expectável que os procedimentos de avaliação de risco e procedimentos de auditoria adicionais exigidos por esta ISA sejam extensos. Quando a incerteza

---

<sup>1</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*

<sup>2</sup> ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

<sup>3</sup> ISA 450, *Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria*

<sup>4</sup> ISA 500, *Prova de Auditoria*



de estimação, complexidade ou subjetividade são muito elevadas, espera-se que tais procedimentos sejam muito mais extensos. Esta ISA contém orientação sobre como os requisitos desta ISA podem ser escalonados. (Ref: Parágrafo A7)

### Conceitos Chave Desta ISA

4. Esta ISA exige uma avaliação separada do risco inerente para efeitos de avaliar os riscos de distorção material ao nível da asserção para estimativas contabilísticas. Dependendo na natureza de uma estimativa contabilística particular, a suscetibilidade de uma asserção a uma distorção que pode ser material pode estar sujeita a, ou ser afetada por, incerteza de estimação, complexidade, subjetividade ou outros fatores de risco inerente e a inter-relação entre eles. Conforme explicado na ISA 200,<sup>5</sup> o risco inerente é maior para algumas asserções e classes de transações, saldos de contas e respetivas divulgações do que para outras. Assim, a avaliação do risco inerente depende do grau em que os fatores de risco inerente afetam a probabilidade ou magnitude da distorção, e varia numa escala que esta ISA refere como a escala de risco inerente. (Ref: Parágrafos A8, A9, A65 e A66, Apêndice 1)
5. Esta ISA refere-se aos requisitos relevantes da ISA 315 (Revista) e ISA 330, e proporciona orientação relacionada, para enfatizar a importância das decisões do auditor acerca dos controlos relacionados com estimativas contabilísticas, incluindo decisões sobre se:
  - Existem controlos relevantes para a auditoria, para os quais se exige que o auditor avalie a sua conceção e determine se foram implementados.
  - Testa a eficácia operacional dos controlos relevantes.
6. Esta ISA também exige a avaliação separada do risco de controlo aquando da avaliação dos riscos de distorção material ao nível da asserção para estimativas contabilísticas. Quando avalia o risco de controlo, o auditor toma em consideração se os procedimentos de auditoria adicionais contemplam a confiança planeada na eficácia operacional dos controlos. Se o auditor não efetuar testes aos controlos, a avaliação do auditor do risco de distorção material ao nível da asserção não pode ser reduzida por efeito da eficácia operacional de controlos com respeito à asserção particular.<sup>6</sup> (Ref: Parágrafo A10)
7. Esta ISA enfatiza que os procedimentos de auditoria adicionais (incluindo, quando apropriado, testes aos controlos) devem dar resposta às razões para os riscos de distorção material avaliados ao nível da asserção, tomando em

<sup>5</sup> ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo A40

<sup>6</sup> ISA 530, *Amostragem de Auditoria*, Apêndice 3

consideração o efeito de um ou mais fatores de risco inerente e da avaliação do auditor do risco de controlo.

8. O exercício de ceticismo profissional em relação a estimativas contabilísticas é afetado pela consideração do auditor dos fatores de risco inerente, e a sua importância aumenta à medida que as estimativas contabilísticas estejam sujeitas a maior grau de incerteza de estimação ou sejam afetadas por um maior nível de complexidade, subjetividade ou outros fatores de risco inerente. Da mesma forma, o exercício de julgamento profissional é importante quando há maior suscetibilidade a distorção devido a falta de isenção do órgão de gestão ou a fraude. (Ref: Parágrafo A11)
9. Esta ISA exige que o auditor avalie, com base nos procedimentos de auditoria executados e na prova de auditoria obtida, se as estimativas contabilísticas e respetivas divulgações são razoáveis<sup>7</sup> no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, ou estão distorcidas. Para efeitos desta ISA, no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, razoável significa que os requisitos relevantes do referencial de relato financeiro aplicável foram adequadamente aplicados, incluindo os que abordam: (Ref: Parágrafos A12, A13, A139 a A144)
  - O desenvolvimento das estimativas contabilísticas, incluindo a seleção do método, pressupostos e dados tendo em conta a natureza da estimativa contabilística e os factos e circunstâncias da entidade;
  - A seleção da estimativa de um ponto do órgão de gestão; e
  - As divulgações acerca da estimativa contabilística, incluindo divulgações sobre como a estimativa contabilística foi desenvolvida e que explicam a natureza, extensão e fontes de incerteza de estimação.

### **Data de Eficácia**

10. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que iniciem em ou após 15 de dezembro de 2019.

### **Objetivo**

11. O objetivo do auditor é obter prova suficiente e apropriada sobre se as estimativas contabilísticas e respetivas divulgações constantes das demonstrações financeiras são razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável.

---

<sup>7</sup> Ver também a ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, parágrafo 13(c).

## Definições

12. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
- (a) Desfecho de uma estimativa contabilística – A quantia monetária real que resulta da concretização da(s) transação(ões), acontecimento(s) ou condição(ões) subjacente(s) à estimativa contabilística. (Ref: Parágrafo A18)
  - (b) Estimativa contabilística – Uma quantia monetária para a qual a mensuração, de acordo com os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, está sujeita a incerteza de estimação. (Ref: Parágrafo A14)
  - (c) Estimativa de um ponto do auditor ou intervalo do auditor – Uma quantia, ou intervalo de quantias, respetivamente, desenvolvida pelo auditor na avaliação da estimativa de um ponto do órgão de gestão. (Ref: Parágrafo A15)
  - (d) Estimativa de um ponto do órgão de gestão – A quantia selecionada pelo órgão de gestão para reconhecimento ou divulgação nas demonstrações financeiras como estimativa contabilística.
  - (e) Falta de isenção do órgão de gestão – Uma falta de neutralidade do órgão de gestão na preparação da informação. (Ref: Parágrafo A17)
  - (f) Incerteza de estimação – A suscetibilidade a uma falta de precisão inerente na mensuração. (Ref: Parágrafo A16 e Apêndice 1)

## Requisitos

### Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas

13. Quando obtém o conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno, conforme exigido pela ISA 315 (Revista)<sup>8</sup>, o auditor deve inteirar-se das seguintes matérias relacionadas com as estimativas contabilísticas da entidade. Os procedimentos do auditor para obter tal conhecimento devem ser executados com a extensão necessária para proporcionar uma base apropriada para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e ao nível da asserção. (Ref: Parágrafos A19–A22)

#### *A Entidade e o Seu Ambiente*

- (a) As transações da entidade e outros acontecimentos e condições que possam dar origem à necessidade de, ou alterações em, reconhecer ou divulgar estimativas contabilísticas nas demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafo A23)

<sup>8</sup> ISA 315 (Revista), parágrafos 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17, e 20–21

- (b) Os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável relacionados com estimativas contabilísticas (incluindo os critérios de reconhecimento, bases de mensuração, e respetivos requisitos de apresentação e divulgação), e como eles se aplicam no contexto da natureza e circunstâncias da entidade e do seu ambiente, incluindo como as transações e outros acontecimentos ou condições estão sujeitas a, ou afetadas por, fatores de risco inerente. (Ref: Parágrafos A24–A25)
- (c) Fatores de regulação relevantes para as estimativas contabilísticas da entidade, incluindo, quando aplicável, enquadramentos regulatórios relacionados com a supervisão prudencial. (Ref: Parágrafo A26)
- (d) A natureza das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações que o auditor espera que sejam incluídas nas demonstrações financeiras, tendo por base o conhecimento do auditor das matérias referidas em 13 (a)–(c) acima. (Ref: Parágrafo A27)

*O Controlo Interno da Entidade*

- (e) A natureza e extensão da supervisão e governação sobre o processo de relato financeiro do órgão de gestão relevante para estimativas contabilísticas existente na entidade. (Ref: Parágrafos A28–A30).
- (f) Como o órgão de gestão identifica a necessidade de, ou aplica, competências ou conhecimentos especializados relacionados com estimativas contabilísticas, incluindo no que diz respeito à utilização de um perito do órgão de gestão. (Ref: Parágrafo A31)
- (g) Como o processo de avaliação de risco da entidade identifica e aborda os riscos relacionados com estimativas contabilísticas. (Ref: Parágrafos A32 e A33)
- (h) O sistema de informação da entidade relacionado com estimativas contabilísticas, incluindo:
  - (i) As classes de transação, acontecimentos e condições que são significativas para as demonstrações financeiras e que dão origem à necessidade de, ou alterações em, estimativas contabilísticas e respetivas divulgações; e (Ref: Parágrafos A34–A35)
  - (ii) Para tais estimativas contabilísticas e respetivas divulgações, a forma como o órgão de gestão:
    - a. Identifica os métodos, pressupostos ou fontes de dados relevantes, e a necessidade de alteração nos mesmos, que são adequados no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, incluindo da forma como o órgão de gestão: (Ref: Parágrafos A36 e A37)

- i. Seleciona ou concebe, e aplica, os métodos usados, incluindo a utilização de modelos; (Ref: Parágrafos A38 e A39)
  - ii. Seleciona os pressupostos a usar, alternativas, e identifica pressupostos significativos; e (Ref: Parágrafos A40 a A43)
  - iii. Seleciona os dados a ser usados; (Ref: Parágrafo A44)
- b. Compreende o grau de incerteza de estimação, incluindo consideração de intervalos de possíveis resultados de mensuração; e (Ref: Parágrafo A45)
  - c. Aborda a incerteza de estimação, incluindo a seleção da estimativa de um ponto e respetivas divulgações para inclusão nas demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafos A46 a A49)
- (i) Atividades de controlo sobre o processo do órgão de gestão para desenvolver estimativas contabilísticas conforme descrito no parágrafo 13(h)(ii) relevantes para a auditoria. (Ref: Parágrafos A50 a A54)
  - (j) Como o órgão de gestão revê o(s) desfecho(s) de estimativas contabilísticas anteriores e responde aos resultados dessa revisão.
14. O auditor deve rever o desfecho das estimativas contabilísticas anteriores ou, quando aplicável, a sua nova estimação subsequente por forma a ajudar na identificação e avaliação dos riscos de distorção material no período corrente. O auditor deve tomar em consideração as características das estimativas contabilísticas ao determinar a natureza e extensão dessa revisão. A revisão não se destina a pôr em causa os julgamentos acerca de estimativas contabilísticas de períodos anteriores que eram adequadas tendo por base a informação disponível no momento. (Ref: Parágrafos A55–A60)
15. Com respeito a estimativas contabilísticas, o auditor deve determinar se a equipa de auditoria necessita de competências ou conhecimentos especializados para realizar os procedimentos de avaliação do risco, identificar e avaliar os riscos de distorção material, conceber e executar procedimentos de auditoria para responder a esses riscos, ou avaliar a prova de auditoria obtida. (Ref: Parágrafos A61–A63)

### **Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material**

16. Ao identificar e avaliar os riscos de distorção material relacionados com uma estimativa contabilística e respetivas divulgações, conforme exigido pela ISA 315 (Revista),<sup>9</sup> o auditor deve avaliar separadamente o risco inerente e o

<sup>9</sup> ISA 315 (Revista), parágrafos 25 e 26

risco de controlo. O auditor deve tomar em consideração o seguinte quando identifica os riscos de distorção material e avalia o risco inerente: (Ref: Parágrafos A64–A71)

- (a) O grau a que a estimativa contabilística esta sujeita a incerteza de estimação; e (Ref: Parágrafos A72–A75)
  - (b) O grau a que as seguintes situações são afetadas pela complexidade, subjetividade ou outros fatores de risco inerente: (Ref: Para. A76–A79)
    - (i) A seleção e aplicação do método, pressupostos e dados no desenvolvimento da estimativa contabilística; ou
    - (ii) A seleção da estimativa de um ponto do órgão de gestão e respetivas divulgações para inclusão nas demonstrações financeiras.
17. O auditor deve determinar se qualquer dos riscos de distorção material identificados e avaliados de acordo com o parágrafo 16 é, no julgamento do auditor, um risco significativo.<sup>10</sup> Se o auditor tiver determinado que existe um risco significativo, deve inteirar-se dos controlos da entidade, incluindo as atividades de controlo, relevantes para esse risco.<sup>11</sup> (Ref: Parágrafo A80)

### Respostas aos Riscos de Distorção Material Avaliados

18. Conforme exigido pela ISA 330,<sup>12</sup> os procedimentos de auditoria adicionais devem responder aos riscos de distorção material avaliados ao nível da asserção,<sup>13</sup> tendo em consideração as razões para a avaliação desses riscos. Os procedimentos de auditoria adicionais devem inclui uma ou mais das seguintes abordagens:
- (a) Obter prova de auditoria de acontecimentos que tenham ocorrido até à data do relatório do auditor (ver parágrafo 21);
  - (b) Testar a forma como o órgão de gestão desenvolveu a estimativa contabilística (ver parágrafos 22 a 27); ou
  - (c) Desenvolver uma estimativa de um ponto do auditor ou intervalo do auditor (ver parágrafos 28 a 29).

Os procedimentos de auditoria adicionais devem ter em consideração que quanto mais alta a avaliação do risco de distorção material, mais persuasivos devem ser os procedimentos de auditoria adicionais.<sup>14</sup> O auditor deve

---

<sup>10</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 27

<sup>11</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 29

<sup>12</sup> ISA 330, parágrafos 6 a 15 e 18

<sup>13</sup> ISA 330, parágrafos 6 e 7 e 21

<sup>14</sup> ISA 330, parágrafo 7(b)

conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais de forma não tendenciosa para obter prova de auditoria que possa ser corroborativa ou para excluir prova de auditoria que possa ser contraditória. (Ref: Parágrafos A81–A84)

19. Conforme exigido pela ISA 330,<sup>15</sup> o auditor deve conceber e executar testes para obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto à eficácia operacional dos controlos relevantes, se:
- (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; ou
  - (b) Os procedimentos substantivos por si só não podem proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada ao nível da asserção.

Em relação a estimativas contabilísticas, os testes a tais controlos devem responder às razões para a avaliação dos riscos de distorção material. Ao conceber e executar testes aos controlos, o auditor deve obter prova de auditoria mais persuasiva quanto maior for a confiança que deposita na eficácia de um controlo.<sup>16</sup> (Ref: Parágrafos A85–A89)

20. Para um risco significativo relacionado com uma estimativa contabilística, os procedimentos de auditoria adicionais devem incluir testes aos controlos no período corrente se o auditor planejar confiar nesses controlos. Quando a abordagem a um risco significativo consistir apenas de procedimentos substantivos, esses procedimentos devem incluir testes de detalhe.<sup>17</sup> (Ref: Parágrafo A90)

*Obter Prova de Auditoria de Acontecimentos que Tenham Ocorrido até à Data do Relatório do Auditor*

21. Quando os procedimentos de auditoria adicionais incluírem a obtenção de prova de auditoria de acontecimentos que tenham ocorrido até à data do relatório, o auditor deve avaliar se tal prova de auditoria é suficiente e apropriada para abordar os riscos de distorção material relacionados com a estimativa contabilística, tendo em consideração que alterações nas circunstâncias e outras condições relevantes entre o acontecimento e a data de mensuração podem afetar a relevância de tal prova de auditoria no contexto do referencial de relato financeiro aplicável. (Ref: Parágrafos A91 –A93)

<sup>15</sup> ISA 330, parágrafo 8

<sup>16</sup> ISA 330, parágrafo 9

<sup>17</sup> ISA 330, parágrafos 15 e 21

*Testar a Forma como o Órgão de Gestão Desenvolveu a Estimativa Contabilística*

22. Ao testar a forma como o órgão de gestão desenvolveu a estimativa contabilística, os procedimentos de auditoria adicionais devem incluir procedimentos, concebidos e executados de acordo com os parágrafos 23 a 26, para obter prova de auditoria suficiente e apropriada em relação aos riscos de distorção material relativamente: (Ref: Parágrafo A94)
- (a) À seleção e aplicação dos métodos, pressupostos significativos e dados usados pelo órgão de gestão no desenvolvimento da estimativa contabilística; e
  - (b) À forma como o órgão de gestão selecionou a estimativa de um ponto e desenvolveu as respetivas divulgações sobre incerteza de estimação.

## Métodos

23. Ao aplicar os requisitos do parágrafo 22, com respeito aos métodos, os procedimentos de auditoria adicionais devem abordar:
- (a) Se o método selecionado é apropriado no contexto do referencial de relato financeiro aplicável e, se aplicável, são apropriadas as alterações face ao método usado em períodos anteriores; (Ref: Parágrafos A95–A97)
  - (b) Se os julgamentos efetuados na seleção do método dão origem a indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão; (Ref: Parágrafo A96)
  - (c) Se os cálculos são aplicados de acordo com o método e são matematicamente precisos;
  - (d) Quando a aplicação do método pelo órgão de gestão envolver modelação complexa, se os julgamentos foram consistentemente aplicados e se quando aplicável: (Ref: Para. A98 a A100)
    - (i) A conceção do modelo atinge o objetivo de mensuração do referencial de relato financeiro aplicável, é apropriado nas circunstâncias e, se aplicável, as alterações face ao modelo do período anterior são apropriadas nas circunstâncias; e
    - (ii) Os ajustamentos aos resultados do modelo são consistentes com o objetivo de mensuração do referencial de relato financeiro aplicável e são apropriados nas circunstâncias; e
  - (e) Se a aplicação do método manteve a integridade dos pressupostos significativos e dos dados. (Ref: Parágrafo A101)



## Pressupostos significativos

24. Ao aplicar os requisitos do parágrafo 22, com respeito a pressupostos significativos, os procedimentos de auditoria adicionais devem abordar:
- (a) Se os pressupostos significativos são adequados no contexto do referencial de relato financeiro aplicável e, se aplicável, são apropriadas as alterações face a períodos anteriores; (Ref: Parágrafos A95, A102 e A103)
  - (b) Se os julgamentos feitos na seleção de pressupostos significativos dão origem a indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão; (Ref: Parágrafo A96)
  - (c) Se os pressupostos significativos são consistentes entre eles e com os usados noutras estimativas contabilísticas, ou com pressupostos relacionados usados noutras áreas de atividade da entidade, tendo por base o conhecimento do auditor obtido na auditoria; e (Ref: Parágrafo A104)
  - (d) Quando aplicável, se o órgão de gestão tem intenção, e capacidade, de levar a cabo ações específicas. (Ref: Parágrafo A105)

## Dados

25. Ao aplicar os requisitos do parágrafo 22, com respeito aos dados, os procedimentos de auditoria adicionais devem abordar:
- (a) Se os dados são adequados no contexto do referencial de relato financeiro aplicável e, se aplicável, são apropriadas as alterações face a períodos anteriores; (Ref: Parágrafos A95 e A106);
  - (b) Se os julgamentos feitos na seleção dos dados dão origem a indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão; (Ref: Parágrafo A96)
  - (c) Se os dados são relevantes e fiáveis nas circunstâncias; e (Ref: Parágrafo A107)
  - (d) Se os dados foram adequadamente compreendidos ou interpretados pelo órgão de gestão, incluindo em relação a termos contratuais. (Ref: Parágrafo A108)

## Seleção da Estimativa de um Ponto e Respetivas Divulgações Sobre Incerteza de Estimação pelo Órgão de Gestão

26. Ao aplicar os requisitos do parágrafo 22, os procedimentos de auditoria adicionais devem abordar se, no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, o órgão de gestão tomou as medidas apropriadas para:
- (a) Compreender a incerteza de estimação; e (Ref: Parágrafo A109)

- (b) Abordar a incerteza de estimação selecionando a estimativa de um ponto e desenvolvendo as respetivas divulgações acerca da incerteza de estimação. (Ref: Parágrafos A110–A114)
27. Quando, no julgamento do auditor, tendo por base a prova de auditoria obtida, o órgão de gestão não tomou as medidas apropriadas para compreender e abordar a incerteza de estimação, o auditor deve: (Ref: Parágrafos A115–A117)
- (a) Pedir ao órgão de gestão que efetue procedimentos adicionais para compreender a incerteza de estimação ou para a tratar reconsiderando a seleção da estimativa do ponto do órgão de gestão ou considerando fazer divulgações adicionais relacionadas com a incerteza da estimação, e avaliar a(s) resposta(s) do órgão de gestão de acordo com o parágrafo 26;
  - (b) Se o auditor determinar que a resposta do órgão de gestão ao seu pedido não trata suficientemente a incerteza de estimação, na medida em que seja praticável, desenvolver uma estimativa de um ponto do auditor ou intervalo do auditor, de acordo com os parágrafos 28 e 29; e
  - (c) Avaliar se existe uma deficiência no controlo interno e, se existir, comunicar de acordo com a ISA 265.<sup>18</sup>

*Desenvolver uma Estimativa de um Ponto do Auditor ou Intervalo do Auditor*

28. Quando o auditor desenvolve uma estimativa de um ponto ou intervalo para avaliar a estimativa de um ponto do órgão de gestão e respetivas divulgações acerca da incerteza de estimação, incluindo quando exigido pelo parágrafo 27(b), os procedimentos de auditoria adicionais devem incluir procedimentos para avaliar se os métodos, pressupostos ou dados usados são adequados no contexto do referencial de relato financeiro aplicável. Independentemente de o auditor usar os seus métodos, pressupostos ou dados, ou os do órgão de gestão, estes procedimentos de auditoria adicionais devem ser concebidos e executados para abordar as matérias dos parágrafos 23 a 25. (Ref: Parágrafos A118–A123)
29. Se o auditor desenvolver um intervalo, deve:
- (a) Determinar que o intervalo apenas inclui quantias que sejam suportadas por prova de auditoria suficiente e apropriada e tenham sido avaliadas pelo auditor como razoáveis no contexto dos objetivos de mensuração e outros requisitos do referencial de relato financeiro aplicável; e (Ref: Parágrafos A124–A125)

---

<sup>18</sup> ISA 265, *Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e ao Órgão de Gestão*

- (b) Conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais para obter prova de auditoria suficiente e apropriada relativamente aos riscos de distorção material avaliados relacionados com as divulgações nas demonstrações financeiras que descrevem a incerteza de estimação.

#### *Outras Considerações Relacionadas com a Prova de Auditoria*

30. Ao obter prova de auditoria relacionada com os riscos de distorção material relativos a estimativas contabilísticas, independentemente das fontes de informação a usar como prova de auditoria, o auditor deve cumprir os requisitos relevantes da ISA 500.

Quando usa o trabalho de um perito do órgão de gestão, os requisitos dos parágrafos 21 a 29 desta ISA podem ajudar o auditor na avaliação da adequação do trabalho do perito como prova de auditoria relativamente a uma asserção relevante de acordo com o parágrafo 8(c) da ISA 500. Ao avaliar o trabalho do perito do órgão de gestão, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais são afetados pela avaliação do auditor da competência, capacidades e objetividade do perito, o entendimento do auditor da natureza do trabalho realizado pelo perito, e a familiaridade do auditor com a área de especialização do perito. (Ref: Parágrafos A126–A132)

#### **Divulgações Relativas a Estimativas Contabilísticas**

31. O auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais para obter prova de auditoria suficiente e apropriada relativamente aos riscos de distorção material avaliados ao nível da asserção para divulgações relativas a uma estimativa contabilística, para além das relacionadas com a incerteza de estimação abordadas nos parágrafos 26(b) e 29(b).

#### **Indicadores de Possível Falta de Isenção do Órgão de Gestão**

32. O auditor deve avaliar se os julgamentos e decisões do órgão de gestão ao desenvolver as estimativas contabilísticas incluídas nas demonstrações financeiras, mesmo que sejam razoáveis individualmente, são indicativas de possível falta de isenção do órgão de gestão. Quando são identificados indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão, o auditor deve avaliar as implicações para a auditoria. Quando há intenção de enganar, a falta de isenção do órgão de gestão tem natureza fraudulenta. (Ref: Parágrafos A133–A136)

**Avaliação Global Baseada nos Procedimentos de Auditoria Efetuados**

33. Ao aplicar a ISA 330 a estimativas contabilísticas,<sup>19</sup> o auditor deve avaliar, com base nos procedimentos de auditoria efetuados e na prova de auditoria obtida, se: (Ref: Parágrafos A137–A138)
- (a) As avaliações dos riscos de distorção material ao nível da asserção permanecem adequadas, incluindo quando foram identificados indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão;
  - (b) As decisões do órgão de gestão relacionadas com o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação destas estimativas contabilísticas nas demonstrações financeiras estão de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável; e
  - (c) Foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada.
34. Ao fazer a avaliação exigida pelo parágrafo 33(c), o auditor deve considerar toda a prova de auditoria relevante obtida, quer seja corroborativa ou contraditória.<sup>20</sup> Se o auditor for incapaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada, deve avaliar as implicações para a auditoria ou opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras de acordo com a ISA 705 (Revista).<sup>21</sup>

**Determinar se as Estimativas Contabilísticas são Razoáveis ou estão Distorcidas**

35. O auditor deve determinar se as estimativas contabilísticas e respetivas divulgações são razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, ou se estão distorcidas. A ISA 450<sup>22</sup> proporciona orientação sobre como o auditor pode distinguir distorções (sejam factuais, de julgamento ou projetadas) para a apreciação do efeito de distorções não corrigidas nas demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafos A12, A13 e A139–A144)
36. Em relação a estimativas contabilísticas, o auditor deve avaliar:
- (a) No caso de um referencial de apresentação apropriada, se o órgão de gestão incluiu divulgações, para além das especificamente exigidas pelo referencial, que são necessárias para atingir uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras como um todo;<sup>23</sup> ou
  - (b) No caso de um referencial de cumprimento, se as divulgações são as necessárias para as demonstrações financeiras não serem enganadoras.<sup>24</sup>

---

<sup>19</sup> ISA 330, parágrafos 25 e 26

<sup>22</sup> ISA 450, parágrafo A6

<sup>23</sup> Ver também a ISA 700 (Revista), parágrafo 14.

<sup>24</sup> Ver também a ISA 700 (Revista), parágrafo 19.

## Declarações Escritas

37. O auditor deve solicitar declarações escritas ao órgão de gestão<sup>25</sup> e, quando apropriado, aos encarregados da governação sobre se os métodos, pressupostos significativos e dados usados no desenvolvimento das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações são apropriados para atingir o reconhecimento, mensuração ou divulgação de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. O auditor deve também considerar a necessidade de obter declarações sobre estimativas contabilísticas específicas, incluindo relativamente a métodos, pressupostos ou dados usados. (Ref: Parágrafo A145)

## Comunicação com os Encarregados da Governação, Órgão de Gestão ou Outras Partes Relevantes

38. Ao aplicar a ISA 260 (Revista)<sup>26</sup> e a ISA 265,<sup>27</sup> exige-se que o auditor comunique com os encarregados da governação ou órgão de gestão sobre certas matérias, incluindo aspetos qualitativos relevantes das práticas contabilísticas e deficiências significativas no controlo interno da entidade, respetivamente. Ao fazê-lo, o auditor deve considerar as matérias a comunicar com respeito a estimativas contabilísticas e, se existirem, ter em consideração se as razões para os riscos de distorção material se relacionam com a incerteza de estimação, ou os efeitos da complexidade, subjetividade ou outros fatores de risco inerente no desenvolvimento de estimativas contabilísticas e respetivas divulgações. Adicionalmente, em algumas circunstâncias, é exigido por lei ou regulamento que o auditor comunique acerca de certas matérias a outras partes relevantes, tais como reguladores ou supervisores prudenciais. (Ref: Parágrafos A146–A148)

## Documentação

39. O auditor deve incluir na documentação de auditoria:<sup>28</sup> (Ref: Parágrafos A149–A152)
- (a) Os elementos chave do conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno relacionado com as estimativas contabilísticas da entidade;
  - (b) A relação entre os procedimentos de auditoria adicionais e os riscos de distorção material avaliados ao nível da asserção,<sup>29</sup> tendo em

<sup>25</sup> ISA 580, *Declarações Escritas*

<sup>26</sup> ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*, parágrafo 16(a)

<sup>27</sup> ISA 265, parágrafo 9

<sup>28</sup> ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafos 8 a 11, A6, A7 e A10

<sup>29</sup> ISA 330, parágrafo 28(b)

consideração as razões (se relacionadas com o risco inerente ou o risco de controlo) para a avaliação desses riscos;

- (c) A(s) resposta(s) do auditor quando o órgão de gestão não tomou as medidas apropriadas para compreender e abordar a incerteza de estimação;
- (d) Os indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão relacionados com estimativas contabilísticas, se existirem, e a avaliação das implicações para a auditoria, conforme exigido pelo parágrafos 32; e
- (e) Os julgamentos significativos relacionados com a determinação pelo auditor se as estimativas contabilísticas e respetivas divulgações são razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, ou se estão distorcidas.

\*\*\*

## **Material de Aplicação e Outro Material Explicativo**

### **Natureza das Estimativas Contabilísticas (Ref: Parágrafo 2)**

#### *Exemplos de Estimativas Contabilísticas*

- A1. Exemplos de estimativas contabilísticas relacionadas com transações, saldos de contas e divulgações incluem:
- Obsolescência de inventários.
  - Depreciação de ativos tangíveis.
  - Avaliação de infraestruturas.
  - Avaliação de instrumentos financeiros.
  - Desfecho de litígios.
  - Provisão para perdas de crédito esperadas.
  - Avaliação de passivos de contratos de seguro.
  - Obrigações de garantia.
  - Passivos por benefícios de reforma dos empregados.
  - Pagamentos com base em ações.
  - Justo valor de ativos ou passivos adquiridos numa concentração de atividades empresariais, incluindo a determinação do goodwill e de ativos intangíveis.

- Imparidade de ativos de longa duração ou ativos tangíveis detidos para venda.
- Trocas não monetárias de ativos ou passivos entre partes independentes.
- Rébito reconhecido para contratos de longo prazo.

### *Métodos*

- A2. Um método é uma técnica de mensuração usada pelo órgão de gestão para desenvolver uma estimativa contabilística de acordo com a base de mensuração exigida. Por exemplo, um método reconhecido usado para desenvolver estimativas contabilísticas relacionadas com transações de pagamento com base em ações é determinar o preço teórico da opção de compra usando a fórmula de apreçamento de opções Black-Scholes. Um método é aplicado usando uma ferramenta ou processo computacional, por vezes referido como um modelo, e envolve a aplicação de pressupostos e dados e tomando em consideração um conjunto de relacionamentos entre eles.

### *Pressupostos e Dados*

- A3. Os pressupostos envolvem julgamentos baseados na informação disponível sobre matérias como a escolha de uma taxa de juro, uma taxa de desconto, ou julgamentos acerca de condições ou acontecimentos futuros. Um pressuposto pode ser selecionado pelo órgão de gestão de uma variedade de alternativas apropriadas. Os pressupostos que podem ter sido desenvolvidos ou identificados por um perito do órgão de gestão podem tornar-se pressupostos do órgão de gestão quando usados por este para desenvolver estimativas contabilísticas.
- A4. Para efeitos desta ISA, dados são informação que pode ser obtida através da observação direta ou de uma parte externa à entidade. A informação obtida através da aplicação de procedimentos analíticos ou técnicas de interpretação aos dados é referida como sendo dados derivados quando tais técnicas possuam bases teóricas bem estabelecidas e, portanto, necessitem de menos julgamento do órgão de gestão
- A5. Exemplos de dados incluem:
- Preços acordados em transações de mercado;
  - Tempos de operação ou quantidades produzidas por uma máquina produtiva;
  - Preços históricos ou outros termos incluídos em contratos, tal como uma taxa de juro contratada, plano de pagamentos, e termos incluídos num contrato de empréstimo;

- Informação prospetiva tal como previsões económicas ou de lucros obtida de uma fonte de informação externa; ou
  - Uma taxa de juro futura determinada usando técnicas de interpolação de taxas de juro forward (dados derivados).
- A6. Os dados podem provir de uma grande variedade de fontes. Por exemplo, os dados podem ser:
- Gerados na organização ou externamente;
  - Obtidos de um sistema que está dentro ou fora do razão geral ou razões auxiliares;
  - Observáveis em contratos; ou
  - Observáveis em pronunciamentos legislativos ou regulamentares.

*Escalonabilidade* (Ref: Parágrafo 3)

- A7. Exemplos de parágrafos que incluem orientação sobre como os requisitos desta ISA podem ser escalonados incluem os parágrafos A20 a A22, A63, A67 e A84.

**Conceitos Chave Desta ISA**

*Fatores de Risco Inerente* (Ref: Parágrafo 4)

- A8. Os fatores de risco inerente são características de condições e acontecimentos que podem afetar a suscetibilidade de uma asserção a uma distorção, antes da consideração de controlos. O Apêndice 1 explica mais detalhadamente a natureza destes fatores de risco inerente, e as suas inter-relações, no contexto do desenvolvimento de estimativas contabilísticas e a sua apresentação nas demonstrações financeiras.
- A9. Para além dos fatores de risco inerente da incerteza de estimação, complexidade ou subjetividade, outros fatores de risco inerente que o auditor pode considerar na identificação e avaliação dos riscos de distorção material podem incluir a extensão até à qual a estimativa contabilística está sujeita a, ou é afetada por:
- Alteração na natureza ou circunstâncias dos itens relevantes das demonstrações financeiras, ou requisitos do referencial de relato financeiro aplicável que podem dar origem à necessidade de alterações no método, pressupostos ou dados usados para determinar a estimativa contabilística.
  - Suscetibilidade à distorção devido a falta de isenção do órgão de gestão ou a fraude no desenvolvimento da estimativa contabilística.



*Risco de Controlo* (Ref: Parágrafo 6)

- A10. Uma consideração importante para o auditor na avaliação do risco de controlo ao nível da asserção é a eficácia da conceção dos controlos em que o auditor pretende confiar e até que ponto os controlos tratam os riscos inerentes avaliados ao nível da asserção. A avaliação do auditor de que os controlos estão eficazmente concebidos e foram implementados suporta a expectativa acerca da eficácia operacional dos controlos para determinar se devem ser testados.

*Ceticismo Profissional* (Ref: Parágrafo 8)

- A11. Os parágrafos A60, A95, A96, A137 e A139 são exemplos de parágrafos que descrevem situações em que o auditor pode exercer ceticismo profissional. O parágrafo A152 proporciona orientação sobre formas de documentar o exercício de ceticismo profissional do auditor, e inclui exemplos de parágrafos específicos nesta ISA em que a documentação pode proporcionar prova do exercício de ceticismo profissional.

*Conceito de “Razoável”* (Ref: Parágrafos 9 e 35)

- A12. Outras considerações que podem ser relevantes para o auditor considerar se as estimativas contabilísticas e respetivas divulgações são razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável incluem:
- Se os dados e pressupostos usados no desenvolvimento da estimativa contabilística são consistentes entre eles e com os usados noutras estimativas contabilísticas ou áreas das atividades da entidade; e
  - Se a estimativa contabilística toma em consideração informação apropriada conforme exigido pelo referencial de relato financeiro aplicável.
- A13. O termo “adequadamente aplicado” conforme usado no parágrafo 9 significa que cumpre não apenas os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável mas, ao fazê-lo, reflete julgamentos consistentes com o objetivo das bases de mensuração nesse referencial.

**Definições***Estimativa Contabilística* (Ref: Parágrafo 12(b))

- A14. Estimativas contabilísticas são quantias que podem estar relacionadas com classes de transações ou saldos de contas reconhecidos ou divulgados nas demonstrações financeiras. As estimativas contabilísticas também incluem quantias monetárias incluídas nas divulgações ou usadas para fazer julgamentos acerca do reconhecimento ou divulgação relativos a uma classe de transações ou saldo de conta.

*Estimativa de um Ponto do Auditor ou Intervalo do Auditor (Ref: Parágrafo 12(c))*

- A15. Pode ser usada uma estimativa de um ponto do auditor ou intervalo do auditor para avaliar uma estimativa diretamente (por exemplo, uma provisão para imparidade ou o justo valor de diferentes tipos de instrumentos financeiros), ou indiretamente (por exemplo, uma quantia a ser usada como pressuposto significativo para uma estimativa contabilística). O auditor pode usar uma abordagem similar no desenvolvimento de uma quantia ou intervalo de quantias na avaliação de um item não monetário de dados ou pressuposto (por exemplo, uma estimativa da vida útil de um ativo).

*Incerteza de Estimação (Ref: Parágrafo 12(f))*

- A16. Nem todas as estimativas contabilísticas possuem um elevado grau de incerteza de estimação. Por exemplo, alguns itens das demonstrações financeiras possuem um mercado ativo e aberto que fornece informações prontamente disponíveis e fiáveis sobre os preços a que ocorrem transações reais. Contudo, pode existir incerteza de estimação mesmo quando o método de avaliação e os dados estejam bem definidos. Por exemplo, a avaliação pela cotação de títulos cotados num mercado ativo e aberto pode ter que ser ajustada se a participação for significativa ou estiver sujeita a restrições de comercialização. Adicionalmente, circunstâncias económicas gerais existentes nesse momento, por exemplo iliquidez num mercado em particular, podem causar impacto na incerteza de estimação.

*Falta de Isenção do Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo 12(e))*

- A17. Os referenciais de relato financeiro exigem geralmente neutralidade, isto é, isenção de preconceitos. A incerteza de estimação dá origem a subjetividade no desenvolvimento de uma estimativa contabilística. A presença de subjetividade dá origem à necessidade de julgamento por parte do órgão de gestão e a suscetibilidade a falta de isenção, intencional ou não intencional, do órgão de gestão (por exemplo, em resultado da motivação para atingir uma meta de lucro ou rácio de capital). A suscetibilidade de uma estimativa contabilística à falta de isenção do órgão de gestão aumenta com o nível de subjetividade no desenvolvimento da estimativa contabilística.

*Desfecho de uma Estimativa Contabilística (Ref: Parágrafo 12(a))*

- A18. Algumas estimativas contabilísticas, pela sua natureza, não têm um desfecho que seja relevante para o trabalho do auditor executado de acordo com esta ISA. Por exemplo, uma estimativa contabilística pode ser baseada na perceção dos participantes de mercado num dado momento. Assim, o preço apurado quando um ativo é vendido ou um passivo transferido pode ser diferente da respetiva estimativa contabilística desenvolvida à data de relato porque, pela passagem do tempo, as perceções do valor dos participantes de mercado alteraram.

**Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas**

*Obter o Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente* (Ref: Parágrafo 13)

- A19. Os parágrafos 11 a 24 da ISA 315 (Revista) exigem que o auditor obtenha o conhecimento de algumas matérias acerca da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno. Os requisitos do parágrafo 13 da presente ISA relacionam-se mais especificamente com estimativas contabilísticas e baseiam-se em requisitos mais amplos do que os previstos na ISA 315 (Revista).

**Escalonabilidade**

- A20. A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos do auditor para obter o conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, relacionados com as estimativas contabilísticas, podem depender, em maior ou menor grau, da extensão em que a matéria individual se aplica nas circunstâncias. Por exemplo, a entidade pode ter poucas transações ou outros acontecimentos e condições que dão origem à necessidade de estimativas contabilísticas, os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável podem ser de aplicação simples, e podem não existir fatores de regulação relevantes. Adicionalmente, as estimativas contabilísticas podem não exigir julgamentos significativos, e o processo de desenvolvimento de estimativas contabilísticas pode ser menos complexo. Nestas circunstâncias, as estimativas contabilísticas podem ser sujeitas a, ou estarem afetadas por, por incerteza de estimação, complexidade, subjetividade ou outros fatores de risco inerente em menor grau e podem existir menos controlos relevantes para a auditoria. Se for o caso, os procedimentos de avaliação de risco do auditor serão provavelmente menos extensos e podem ser desenvolvidos essencialmente a partir de indagações ao órgão de gestão com responsabilidades apropriadas sobre as demonstrações financeiras e walk-throughs simples sobre o processo de desenvolvimento de estimativas contabilísticas do órgão de gestão.
- A21. Pelo contrário, as estimativas contabilísticas podem exigir julgamentos significativos pelo órgão de gestão, e o processo de desenvolver as estimativas contabilísticas pode ser complexo e envolver a utilização de modelos complexos. Adicionalmente, a entidade pode ter um sistema de informação mais complexo, e controlos mais extensos sobre as estimativas contabilísticas. Nestas circunstâncias, as estimativas contabilísticas podem ser sujeitas a, ou estarem afetadas por, incerteza de estimação, subjetividade ou outros fatores de risco inerente em maior grau. Se for esse o caso, a natureza ou oportunidade dos procedimentos de avaliação de risco do auditor serão provavelmente diferentes, ou mais extensos, do que nas circunstâncias descritas no parágrafo A20.
- A22. As seguintes considerações podem ser relevantes para entidades com negócios simples, que podem incluir muitas pequenas entidades:

- Os processos relevantes para as estimativas contabilísticas podem não ser complicados porque as atividades são simples ou as estimativas exigidas podem ter um menor grau de incerteza de estimação.
- As estimativas contabilísticas podem ser geradas fora do razão geral ou auxiliares, os controlos sobre o seu desenvolvimento podem ser limitados, e um sócio-gerente pode ter influência significativa sobre a sua determinação. O auditor pode ter que considerar o papel do sócio-gerente no desenvolvimento de estimativas contabilísticas tanto quando identifica os riscos de distorção material como quando considera o risco de falta de isenção do órgão de gestão.

### A Entidade e o seu Ambiente

As transações da entidade e outros acontecimentos e condições  
(Ref: Parágrafo 13(a))

- A23. Alterações nas circunstâncias que podem dar origem à necessidade de, ou alterações em, estimativas contabilísticas podem incluir, por exemplo:
- Se a entidade esteve envolvida em novos tipos de transações;
  - Se os termos de transações alteraram; ou
  - Se ocorreram novos acontecimentos ou condições.

Os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável (Ref: Parágrafo 13(b))

- A24. Obter o conhecimento dos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável proporciona ao auditor uma base de discussão com o órgão de gestão e, quando aplicável, os encarregados da governação sobre a forma como o órgão de gestão aplicou esses requisitos relevantes para as estimativas contabilísticas, e sobre a determinação pelo auditor se foram adequadamente aplicados. Este conhecimento também pode apoiar o auditor na comunicação com os encarregados da governação quando ele considera que uma prática contabilística significativa aceitável de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável não é a mais apropriada nas circunstâncias da entidade.<sup>30</sup>
- A25. Ao obter este conhecimento, o auditor pode procurar compreender se:
- O referencial de relato financeiro aplicável:
    - Prescreve determinados critérios para o reconhecimento, ou métodos para a mensuração, de estimativas contabilísticas;
    - Especifica determinados critérios que permitem ou exigem mensuração pelo justo valor, por exemplo, referindo-se à intenção

---

<sup>30</sup> ISA 260 (Revista), parágrafo 16(a)

- do órgão de gestão de levar a cabo certas ações com respeito a um ativo ou passivo; ou
- Especifica divulgações exigidas ou sugeridas, incluindo divulgações relativas a julgamentos, pressupostos ou outras fontes de incerteza de estimação relacionadas com estimativas contabilísticas; e
- Alterações no referencial de relato financeiro aplicável exigem alterações nas políticas contabilísticas da entidade relacionadas com estimativas contabilísticas.

#### Fatores de regulação (Ref: Parágrafo 13(c))

A26. Obter um conhecimento dos fatores de regulação, caso existam, relevantes para estimativas contabilísticas pode ajudar o auditor a identificar referenciais de regulação aplicáveis (por exemplo, referenciais regulatórios estabelecidos por supervisores prudenciais no setor bancário ou segurador), e a determinar se tais referenciais de regulação:

- Abordam condições para o reconhecimento, ou métodos de mensuração, de estimativas contabilísticas, ou proporcionam orientação relacionada;
- Especificam, ou proporcionam orientação sobre, divulgações adicionais aos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável;
- Proporcionam uma indicação de áreas para as quais pode existir um potencial para falta de isenção do órgão de gestão em cumprir os requisitos de regulação; ou
- Contêm requisitos para efeitos de regulação que não são consistentes com os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, o que pode indicar riscos de distorção material potenciais. Por exemplo, alguns reguladores podem procurar influenciar níveis mínimos para provisões para perdas de crédito esperadas que excedem os exigidos pelo referencial de relato financeiro aplicável.

A natureza das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações que o auditor espera que sejam incluídas nas demonstrações financeiras (Ref: Parágrafo 13(d))

A27. Obter um conhecimento da natureza das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações que o auditor espera que sejam incluídas nas demonstrações financeiras da entidade, ajuda o auditor a compreender a base de mensuração de tais estimativas contabilísticas e a natureza e extensão de divulgações que possam ser relevantes. Tal conhecimento proporciona ao auditor uma base para discussão com o órgão de gestão sobre como este desenvolve estimativas contabilísticas.

*O Controlo Interno da Entidade Relevante para a Auditoria*

A natureza e extensão da supervisão e governação (Ref: Parágrafo 13(e))

- A28. Ao aplicar a ISA 315 (Revista),<sup>31</sup> o conhecimento do auditor da natureza e extensão da supervisão e governação sobre o processo de relato financeiro do órgão de gestão relevante para estimativas contabilísticas existente na entidade pode ser importante para o auditor na medida em que se relacione com:
- Se o órgão de gestão, com a supervisão dos encarregados da governação, criou e mantém uma cultura de honestidade e comportamento ético; e
  - Os pontos fortes dos elementos do controlo interno proporcionam coletivamente uma base apropriada para os outros componentes do controlo interno e se esses outros componentes são prejudicados por deficiências no ambiente de controlo.
- A29. O auditor pode obter uma compreensão sobre se os encarregados da governação:
- Possuem as competências ou o conhecimento para compreender em as características de um método ou modelo particular para desenvolver estimativas contabilísticas, ou os riscos relacionados com a estimativa contabilística, por exemplo, riscos relacionados com o método ou tecnologia de informação usada no desenvolvimento de estimativas contabilísticas;
  - Possuem as competências e conhecimento para compreenderem se o órgão de gestão desenvolveu estimativas contabilísticas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável;
  - São independentes do órgão de gestão, possuem a informação necessária para avaliar de forma oportuna como o órgão de gestão desenvolveu as estimativas contabilísticas, e a autoridade para colocar em causa as ações do órgão de gestão quando tais ações aparentam ser inadequadas ou não apropriadas;
  - Supervisionam o processo do órgão de gestão para desenvolver as estimativas contabilísticas, incluindo a utilização de modelos; ou
  - Supervisionam as atividades de monitorização levadas a cabo pelo órgão de gestão. Tal pode incluir a supervisão e revisão de procedimentos concebidos para detetar e corrigir quaisquer deficiências na conceção ou eficácia operacional de controlos sobre as estimativas contabilísticas.
- A30. Obter a compreensão da supervisão pelos encarregados da governação pode ser importante quando existam estimativas contabilísticas que:

---

<sup>31</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 14

- Exijam julgamentos significativos do órgão de gestão para abordar a subjetividade;
- Possuam elevada incerteza de estimação;
- O desenvolvimento seja complexo, por exemplo, devido à extensa utilização de tecnologias de informação, grandes volumes de dados ou utilização de múltiplas fontes de dados ou pressupostos com inter-relações complexas;
- Tenham tido, ou possam ter tido, uma alteração no método, pressupostos ou dados comparativamente a períodos anteriores; ou
- Envolvam pressupostos complexos.

Aplicação de competências ou conhecimentos especializados pelo órgão de gestão, incluindo a utilização de um perito do órgão de gestão (Ref: Parágrafo 13(f))

A31. O auditor pode considerar se as seguintes circunstâncias aumentam a probabilidade de o órgão de gestão ter que envolver um perito:<sup>32</sup>

- A natureza especializada da matéria que exige estimação, por exemplo, a estimativa contabilística pode envolver a mensuração de reservas minerais ou de hidrocarbonetos nas indústrias extrativas ou a avaliação da probabilidade do desfecho na aplicação de termos contratuais complexos.
- A natureza complexa dos modelos exigidos aplicar aos requisitos relevantes do referencial de relato financeiro, como pode ser o caso em determinadas mensurações, por exemplo, o nível 3 da hierarquia do justo valor.<sup>33</sup>
- A natureza não usual ou pouco frequente da condição, transação ou acontecimento que exige uma estimativa contabilística.

O processo de avaliação de risco da entidade (Ref: Parágrafo 13(g))

A32. Compreender como o processo de avaliação de risco da entidade identifica e aborda os riscos relacionados com estimativas contabilísticas pode ajudar o auditor a considerar alterações:

- Nos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável relacionados com as estimativas contabilísticas;
- Na disponibilidade ou natureza das fontes dos dados que são relevantes para o desenvolvimento de estimativas contabilísticas ou que podem afetar a fiabilidade dos dados usados:

<sup>32</sup> ISA 500, parágrafo 8

<sup>33</sup> Ver, por exemplo, A Norma Internacional de Relato Financeiro (IFRS) 13, *Mensuração pelo Justo Valor*.

- No sistema de informação ou ambiente de TI da entidade; e
- No pessoal chave.

A33. As matérias que o auditor pode considerar ao obter o conhecimento de como o órgão de gestão identificou e abordou a suscetibilidade à distorção devido a falta de isenção do órgão de gestão ou a fraude no desenvolvimento de estimativas contabilísticas, incluem se e, em caso afirmativo, como o órgão de gestão:

- Presta especial atenção à seleção e aplicação de métodos, pressupostos e dados usados no desenvolvimento de estimativas contabilísticas.
- Monitoriza indicadores chave que possam indicar desempenhos não esperados ou inconsistentes quando comparados com desempenho histórico ou orçamentado ou com outros fatores conhecidos.
- Identifica incentivos financeiros ou outros que possam ser uma motivação para falta de isenção.
- Monitoriza a necessidade de alteração nos métodos, pressupostos significativos ou dados usados no desenvolvimento de estimativas contabilísticas.
- Determina a supervisão e revisão apropriada de modelos usados no desenvolvimento de estimativas contabilísticas.
- Exige documentação do racional, ou revisão independente, de julgamentos significativos feitos no desenvolvimento de estimativas contabilísticas.

O sistema de informação da entidade relacionado com estimativas contabilísticas  
(Ref: Parágrafo 13(h)(i))

A34. As classes de transações, acontecimentos e condições no âmbito do parágrafo 13(h) são os mesmos que as classes de transações, acontecimentos e condições relacionadas com estimativas contabilísticas e respetivas divulgações que estão sujeitas aos parágrafos 18(a) e (d) da ISA 15 (Revista). Ao obter a compreensão do sistema de informação da entidade relacionado com estimativas contabilísticas, o auditor pode considerar:

- Se as estimativas contabilísticas resultam do registo de transações de rotina e recorrentes, ou se resultam de transações não recorrentes e não usuais.
- Como o sistema de informação aborda a plenitude de estimativas contabilísticas e respetivas divulgações, em particular para estimativas contabilísticas relacionadas com passivos.

A35. Durante a auditoria, o auditor pode identificar classes de transação, acontecimentos e condições que dão origem à necessidade de estimativas



contabilísticas e respetivas divulgações que o órgão de gestão não identificou. A ISA 315 (Revista) lida com circunstâncias em que o auditor identifica riscos de distorção material que o órgão de gestão não identificou, incluindo determinar se existe uma deficiência significativa no controlo interno com respeito ao processo de avaliação de risco da entidade.<sup>34</sup>

Identificação dos métodos, pressupostos e fontes de dados relevantes pelo órgão de gestão (Ref: Parágrafo 13(h)(ii)(a))

- A36. Se o órgão de gestão alterou o método para desenvolver estimativas contabilísticas, as considerações devem incluir se o novo método é, por exemplo, mais apropriado, é uma resposta a alterações no ambiente ou circunstâncias que afetam a entidade, ou a alterações nos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável ou ambiente regulatório, ou se o órgão de gestão tem outra razão válida.
- A37. Se o órgão de gestão não alterou o método para desenvolver uma estimativa contabilística, as considerações podem incluir se o uso continuado dos métodos, pressupostos e dados anteriores são apropriados tendo em consideração o ambiente ou circunstâncias atuais.

Métodos (Ref: Parágrafo 13(h)(ii)(a)(i))

- A38. O referencial de relato financeiro aplicável pode prescrever o método a ser usado no desenvolvimento de uma estimativa contabilística. Em muitos casos, porém, o referencial de relato financeiro aplicável não prescreve um método único, ou as bases de mensuração exigidas prescrevem, ou permitem, a utilização de métodos alternativos.

Modelos

- A39. O órgão de gestão pode conceber e implementar controlos específicos sobre modelos usados para desenvolver estimativas contabilísticas, seja um modelo do órgão de gestão ou um modelo externo. Quando o modelo possui um maior nível de complexidade ou subjetividade, como um modelo de perdas de crédito esperadas ou um modelo de justo valor que usa dados de nível 3, os controlos que tratam tal complexidade ou subjetividade podem ser identificados como relevantes para a auditoria com maior probabilidade. Quando existe complexidade em relação aos modelos, também é mais provável que os controlos sobre a integridade dos dados sejam relevantes para a auditoria. Os fatores que podem ser apropriados para o auditor considerar ao compreender o modelo e as atividades de controlo relevantes para a auditoria incluem os seguintes:
- Como o órgão de gestão determina a relevância e exatidão do modelo;

<sup>34</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 17

- A validação ou teste do modelo, incluindo se o modelo é validado antes de ser usado e revalidado em intervalos regulares para determinar se permanece adequado para o uso pretendido. A validação do modelo pela entidade pode incluir a avaliação:
  - Da solidez teórica do modelo;
  - Da integridade matemática do modelo; e
  - Da exatidão e plenitude dos dados e a adequação dos dados e pressupostos usados no modelo;
- Como o modelo é adequadamente modificado ou ajustado de forma atempada devido a alterações no mercado ou outras condições e se existem políticas de controlo de alterações sobre o modelo apropriadas;
- Se são feitos ajustamentos, também referidos como sobreposições em certas indústrias, ao resultado do modelo e se tais ajustamentos são apropriados nas circunstâncias de acordo com os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável. Quando os ajustamentos não são adequados, tais ajustamentos podem ser indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão; e
- Se o modelo está adequadamente documentado, incluindo as suas aplicações pretendidas, limitações, parâmetros chave, dados exigidos e pressupostos, os resultados de quaisquer validações realizadas e a natureza de, e bases para, quaisquer ajustamentos efetuados ao seu resultado.

Pressupostos (Ref: Parágrafo 13(h)(ii)(a)(ii))

A40. As matérias que o auditor pode considerar ao obter o conhecimento da forma como o órgão de gestão selecionou os pressupostos usados no desenvolvimento das estimativas contabilísticas incluem, por exemplo:

- As bases de seleção do órgão de gestão e a documentação que suporta a seleção dos pressupostos. O referencial de relato financeiro aplicável pode proporcionar critérios ou orientação a usar na seleção de um pressuposto.
- Como o órgão de gestão avalia se os pressupostos são relevantes e completos.
- Quando aplicável, como o órgão de gestão determina que os pressupostos são consistentes entre eles, com os usados noutras estimativas contabilísticas ou áreas das atividades da entidade, ou outras matérias que estejam:
  - Dentro do controlo do órgão de gestão (por exemplo, pressupostos acerca da manutenção de programas que possam afetar a estimação

da vida útil de um ativo), e se são considerados consistentes com os planos de negócio e o ambiente externo da entidade; e

- Fora do controlo do órgão de gestão (por exemplo, pressupostos sobre taxas de juro, taxas de mortalidade ou ações judiciais ou de regulação potenciais).
  - Os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável relacionado com a divulgação dos pressupostos.
- A41. Em relação a estimativas de justo valor, os pressupostos variam de acordo com as fontes dos dados e as bases dos julgamentos que os suportam, conforme segue:
- (a) Os que refletem o que os participantes de mercado usariam para apreçar um ativo ou passivo, desenvolvido com base em dados de mercado obtidos de fontes independentes da entidade que relata.
  - (b) Os que refletem os próprios julgamentos da entidade sobre o que os participantes de mercado usariam para apreçar o ativo ou passivo, desenvolvidos com base nos melhores dados disponíveis nas circunstâncias.

Na prática, contudo, a distinção entre (a) e (b) pode nem sempre existir e depende do entendimento das fontes de dados e das bases para os julgamentos que suportam o pressuposto. Adicionalmente, pode ser necessário que o órgão de gestão selecione entre diversos pressupostos usados por diferentes participantes de mercado.

- A42. Os pressupostos usados no desenvolvimento de uma estimativa contabilística são referidos nesta ISA como pressupostos significativos se uma variação razoável no pressuposto afetar de forma material a mensuração da estimativa contabilística. Uma análise de sensibilidade pode ser útil para demonstrar o grau em que a mensuração varia com base num ou mais pressupostos usados no desenvolvimento da estimativa contabilística.

#### Mercados inativos ou ilíquidos

- A43. Quando os mercados são inativos ou ilíquidos, o entendimento pelo auditor da forma como o órgão de gestão seleciona os pressupostos pode incluir a compreensão sobre se o órgão de gestão:
- Implementou políticas adequadas para adaptar a aplicação do método às circunstâncias. Tal adaptação pode incluir ajustamentos ao modelo ou desenvolvimento de novos modelos apropriados nas circunstâncias;
  - Recorre às competências ou conhecimentos necessários para adaptar ou desenvolver um modelo, se necessário de forma urgente, incluindo selecionar técnicas de avaliação apropriadas a tais circunstâncias;

- Possui os recursos para determinar o intervalo de resultados, dadas as incertezas envolvidas, realizando por exemplo uma análise de sensibilidade;
- Possui os meios para avaliar como, se aplicável, uma deterioração nas condições de mercado afetou as operações, ambiente e riscos de negócio relevantes da entidade e as implicações para as estimativas contabilísticas da entidade em tais circunstâncias; e
- Possui um entendimento apropriado sobre a forma como os dados de preço, e a sua relevância, de uma fonte de informação externa específica pode variar em tais circunstâncias.

Dados (Ref: Parágrafo 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. As matérias que o auditor pode considerar ao obter um entendimento da forma como órgão de gestão seleciona os dados nos quais as estimativas contabilísticas são baseadas incluem:

- A natureza e fonte dos dados, incluindo informação obtida de uma fonte de informação externa.
- Como o órgão de gestão avalia se os dados são apropriados.
- A exatidão e plenitude dos dados.
- A consistência dos dados usados com os dados usados em períodos anteriores.
- A complexidade dos sistemas de tecnologias de informação usados para obter e processar os dados, incluindo quando envolve tratar grandes volumes de dados.
- A forma como os dados são obtidos, transmitidos e processados e como é mantida a sua integridade.

Forma como o órgão de gestão compreende e aborda a incerteza de estimação (Ref: Parágrafos 13(h)(ii)(b)–13(h)(ii)(c))

A45. As matérias que pode ser apropriado o auditor considerar sobre se, e como, o órgão de gestão compreende o grau de incerteza de estimação incluem, por exemplo:

- Se e, em caso afirmativo, como o órgão de gestão identificou métodos, pressupostos e fontes de dados alternativos que são apropriados no contexto do referencial de relato financeiro aplicável.
- Se e, em caso afirmativo, como o órgão de gestão considerou resultados alternativos através de, por exemplo, uma análise de sensibilidade para determinar o efeito de alterações em pressupostos significativos ou dados usados no desenvolvimento da estimativa contabilística.

- A46. Os requisitos do referencial de relato financeiro podem especificar a abordagem para selecionar a estimativa de um ponto do órgão de gestão a partir de resultados razoavelmente possíveis. Os referenciais de relato financeiro podem reconhecer que a quantia apropriada é uma quantia adequadamente selecionada a partir de resultados de mensuração razoavelmente possíveis e, em alguns casos, podem indicar que a quantia mais relevante pode ser a parte central desse intervalo.
- A47. Por exemplo, relativamente a estimativas de justo valor, a IFRS 13<sup>35</sup> indica que, se forem usadas várias técnicas de avaliação para mensurar o justo valor, os resultados (isto é, as respetivas indicações do justo valor) devem ser avaliados considerando a razoabilidade do intervalo de valores indicados por esses resultados. Uma mensuração do justo valor é o ponto dentro desse intervalo que seja mais representativo do justo valor nas circunstâncias. Noutros casos, o referencial de relato financeiro aplicável pode especificar a utilização de uma média ponderada pela probabilidade dos resultados das mensurações razoavelmente possíveis, ou da quantia de mensuração mais provável ou que seja mais provável que não.
- A48. O referencial de relato financeiro aplicável pode prescrever divulgações ou objetivos de divulgação relacionados com estimativas contabilísticas, e algumas entidades podem optar por fazer divulgações adicionais. Estas divulgações ou objetivos de divulgação podem abordar, por exemplo:
- O método de estimação usado, incluindo qualquer modelo aplicável e as bases para a sua seleção.
  - A informação que foi obtida a partir dos modelos, ou de outros cálculos usados para determinar estimativas reconhecidas ou divulgadas nas demonstrações financeiras, incluindo informação relativa aos dados e pressupostos subjacentes usados nesses modelos, tal como:
    - Pressupostos desenvolvidos internamente; ou
    - Dados, tal como taxas de juro, que são afetados por fatores fora do controlo da entidade.
  - O efeito de quaisquer alterações no método de estimação face ao período anterior.
  - As fontes de incerteza de estimação.
  - Informação de justo valor.
  - Informação sobre a análise de sensibilidade derivada de modelos financeiros que demonstre que o órgão de gestão considerou pressupostos alternativos.

---

<sup>35</sup> IFRS 13, *Mensuração pelo Justo Valor*, parágrafo 63

A49. Em alguns casos, o referencial de relato financeiro aplicável pode exigir divulgações específicas relativas a incerteza de estimação, por exemplo:

- A divulgação de informação sobre pressupostos feitos sobre o futuro e outras fontes de incerteza de estimação relevantes que dão origem a uma maior probabilidade ou magnitude de ajustamento material à quantia escriturada de ativos e passivos após o final do período. Tais requisitos podem ser descritos usando termos como “Principais Fontes de Incerteza de Estimação” ou “Estimativas Contabilísticas Críticas”. Elas podem relacionar-se com estimativas contabilísticas que exigem julgamentos subjetivos ou complexos mais difíceis para o órgão de gestão. Tais julgamentos podem ser mais subjetivos e complexos e, conseqüentemente, o potencial para um ajustamento material às quantias escrituradas de ativos e passivos pode aumentar com o número de itens de dados e pressupostos que afetam a possível resolução futura da incerteza de estimação. A informação que pode ser divulgada inclui:
  - A natureza do pressuposto ou outra fonte de incerteza de estimação;
  - A sensibilidade das quantias escrituradas aos métodos e pressupostos usados, incluindo as razões para a sensibilidade;
  - A resolução esperada de uma incerteza e o intervalo de resultados razoavelmente possíveis com respeito às quantias escrituradas dos ativos e passivos afetados; e
  - Uma explicação de alterações a pressupostos passados relativos a esses ativos e passivos, se a incerteza permanecer não resolvida.
- A divulgação de um intervalo de possíveis resultados, e os pressupostos usados para determinar o intervalo.
- A divulgação de informação específica, tal como:
  - Informação relativa à importância das estimativas contabilísticas de justo valor para as demonstrações financeiras e desempenho da entidade; e
  - Divulgações relativas à inatividade ou iliquidez do mercado.
- Divulgações qualitativas tais como exposições ao risco e como ele surge, os objetivos, políticas e procedimentos da entidade para gerir o risco e métodos usados para mensurar o risco e quaisquer alterações face ao período anterior destes conceitos qualitativos.
- Divulgações quantitativas tais como o ponto até ao qual a entidade está exposta ao risco, com base na informação proporcionada internamente ao pessoal chave da gestão da entidade, incluindo risco de crédito e risco de mercado.

Atividades de controlo sobre o processo do órgão de gestão para desenvolver estimativas contabilísticas (Ref: Parágrafo 13(i))

- A50. O julgamento do auditor na identificação de controlos relevantes para a auditoria, e, portanto, a necessidade de avaliar a conceção de tais controlos e determinar se foram implementados, está relacionado com o processo do órgão de gestão descrito no parágrafo 13(h)(ii). O auditor pode não identificar atividades de controlo relevantes em relação a todos os elementos do parágrafo 13(h)(ii), dependendo da complexidade associada à estimativa contabilística.
- A51. Como parte do conhecimento das atividades de controlo relevantes para a auditoria, o auditor pode considerar:
- A forma como o órgão de gestão determina a adequação dos dados usados para desenvolver as estimativas contabilísticas, incluindo quando o órgão de gestão usa uma fonte de informação ou dados externos fora dos razões geral e auxiliares.
  - A revisão e aprovação de estimativas contabilísticas, incluindo os pressupostos ou dados usados no seu desenvolvimento, por níveis adequados do órgão de gestão e, quando apropriado, pelos encarregados da governação.
  - A segregação de funções entre os responsáveis pelo desenvolvimento das estimativas contabilísticas e aqueles que comprometem a entidade com as respetivas transações, incluindo se a atribuição de responsabilidades toma em consideração a natureza da entidade e os seus produtos ou serviços de forma adequada. Por exemplo, no caso de uma instituição financeira de grande dimensão, a segregação de funções relevante pode consistir de uma função independente responsável por estimar e validar o justo valor dos produtos financeiros da entidade com pessoal cuja remuneração não se encontre ligada a esses produtos.
  - A eficácia da conceção das atividades de controlo. Geralmente, pode ser mais difícil para o órgão de gestão conceber controlos que tratam a subjetividade e incerteza de estimação de forma a prevenir, ou detetar e corrigir, distorções materiais de forma eficaz, do que a conceber controlos que tratam a complexidade. Os controlos que tratam a subjetividade e incerteza de estimação podem necessitar de incluir mais elementos manuais, que podem ser menos fiáveis do que controlos automáticos dado que podem ser mais facilmente ultrapassados, ignorados ou derrogados pelo órgão de gestão. A conceção eficaz de controlos que tratam a complexidade pode variar dependendo da razão e da natureza da complexidade. Por exemplo, pode ser mais fácil conceber controlos mais eficazes relacionados com um método que é usado de forma rotineira ou sobre a integridade dos dados.

- A52. Quando o órgão de gestão usa extensivamente tecnologias de informação no desenvolvimento de uma estimativa contabilística, os controlos relevantes para auditoria provavelmente incluem controlos gerais de TI e controlos aplicativos. Tais controlos podem tratar riscos relacionados com o seguinte:
- Se o sistema de tecnologia de informação tem capacidade e está configurado de forma apropriada a processar grande volume de dados;
  - Cálculos complexos na aplicação de um método. Quando são necessários vários sistemas para processar transações complexas, são efetuadas reconciliações regulares entre sistemas, em especial quando os sistemas não possuem interfaces automáticos ou podem estar sujeitos a intervenção manual;
  - Se a conceção e calibração dos modelos é avaliada periodicamente;
  - A plenitude e exatidão da extração de dados relativos a estimativas contabilísticas dos registos da entidade ou de fontes de informação externas;
  - Dados, incluindo a plenitude e exatidão do fluxo dos mesmos através do sistema de informação da entidade, a adequação de qualquer modificação aos dados usados no desenvolvimento de estimativas contabilísticas, a manutenção da integridade e segurança dos dados;
  - Quando são usadas fontes de informação externas, os riscos relacionados com o processamento ou registo dos dados;
  - Se o órgão de gestão possui controlos sobre o acesso, alteração e manutenção de modelos individuais para manter um rasto de auditoria das versões de modelos acreditados e para prevenir acesso ou alterações não autorizados a esses modelos; e
  - Se há controlos adequados sobre a transferência de informação relacionada com estimativas contabilísticas para o razão geral, incluindo controlos adequados sobre lançamentos de diário.
- A53. Em alguns setores de atividade, tal como banca e seguros, o termo governação pode ser usado para descrever atividades no âmbito do ambiente de controlo, monitorização de controlos, e outros componentes do controlo interno, conforme descrito na ISA 315 (Revista).<sup>36</sup>
- A54. Em entidades com uma função de auditoria interna, o seu trabalho pode ser particularmente útil para o auditor obter o entendimento:

---

<sup>36</sup> ISA 315 (Revista) parágrafo A77



- Da natureza e extensão do uso de estimativas contabilísticas pelo órgão de gestão;
- Da conceção e implementação de atividades de controlo que tratam os riscos relacionados com os dados, pressupostos e modelos usados no desenvolvimento das estimativas contabilísticas;
- Dos aspetos do sistema de informação da entidade que gera os dados nos quais são baseadas as estimativas contabilísticas; e
- De como os riscos relacionados com estimativas contabilísticas são identificados, avaliados e geridos.

*Rever o Desfecho ou Fazer Nova Estimação de Estimativas Contabilísticas Anteriores* (Ref: Parágrafo 14)

- A55. A revisão ou nova estimação de uma estimativa contabilística anterior (revisão retrospectiva) ajuda na identificação e avaliação dos riscos de distorção material quando estimativas anteriores têm um desfecho através da transferência ou realização do ativo ou passivo no período corrente, ou são sujeitas a nova estimação para efeitos do período corrente. Através da revisão retrospectiva, o auditor pode obter:
- Informação relativa à eficácia do anterior processo de estimação do órgão de gestão, a partir do qual o auditor pode obter prova de auditoria sobre a provável eficácia do atual processo do órgão de gestão.
  - Prova de auditoria de matérias, tal como as razões para alterações que pode ser necessário divulgar nas demonstrações financeiras.
  - Informação relativa à complexidade ou incerteza de estimação das estimativas contabilísticas.
  - Informação relativa à suscetibilidade das estimativas contabilísticas a, ou que pode ser um indicador de, possível falta de isenção do órgão de gestão. O ceticismo profissional do auditor ajuda na identificação de tais circunstâncias ou condições e na determinação da natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais.
- A56. Uma revisão retrospectiva pode proporcionar prova de auditoria que suporta a identificação e avaliação de riscos de distorção material no período corrente. Tal revisão retrospectiva pode ser efetuada para estimativas contabilísticas desenvolvida para demonstrações financeiras de períodos anteriores, ou pode ser efetuada sobre diversos períodos ou um período mais pequeno (tal como semestral ou trimestral). Em alguns casos, pode ser apropriada uma revisão retrospectiva sobre diversos períodos quando o desfecho de uma estimativa contabilística se resolve ao longo de um período mais longo.

- A57. A ISA 240<sup>37</sup> exige uma revisão retrospectiva dos julgamentos e pressupostos do órgão de gestão relacionados com estimativas contabilísticas significativas. Em termos práticos, a revisão de estimativas contabilísticas anteriores pelo auditor como procedimento de avaliação de risco de acordo com esta ISA pode ser efetuado em conjunto com a revisão exigida pela ISA 240.
- A58. Com base na avaliação prévia do auditor dos riscos de distorção material, por exemplo, se o risco inerente for avaliado como alto para um ou mais riscos de distorção material, o auditor pode considerar que é necessária uma revisão retrospectiva mais detalhada. Como parte da revisão retrospectiva detalhada, o auditor pode dar particular atenção, quando aplicável, ao efeito dos dados e pressupostos significativos usados no desenvolvimento das estimativas contabilísticas anteriores. Por outro lado, por exemplo, para estimativas contabilísticas que resultam do registo de transações rotineiras e recorrentes, o auditor pode considerar que a aplicação de procedimentos analíticos como procedimento de avaliação de risco é suficiente para as finalidades da revisão.
- A59. O objetivo de mensuração para estimativas contabilísticas de justo valor e outras estimativas contabilísticas, com base em condições correntes à data de mensuração, trata das perceções de justo valor num dado momento, que podem alterar significativa e rapidamente com a alteração do ambiente em que a entidade opera. O auditor pode, portanto, concentrar a revisão na obtenção de informação que pode ser relevante para identificar e avaliar riscos de distorção material. Por exemplo, nalguns casos, será improvável que o conhecimento das alterações nos pressupostos dos participantes no mercado que afetaram o desfecho de estimativas contabilísticas de justo valor de períodos anteriores proporcione prova de auditoria relevante. Neste caso, a prova de auditoria pode ser obtida através do entendimento dos resultados dos pressupostos (tal como projeções de fluxos de caixa) e do entendimento da eficácia dos anteriores processos de estimação do órgão de gestão que suportam a identificação e avaliação do risco de distorção material no período corrente.
- A60. Uma diferença entre o desfecho de uma estimativa contabilística e a quantia reconhecida nas demonstrações financeiras do período anterior não representa necessariamente uma distorção nas demonstrações financeiras do período anterior. Contudo, tal diferença pode representar uma distorção se, por exemplo, resultar de informação que o órgão de gestão dispunha quando as demonstrações financeiras do período anterior foram finalizadas, ou que era razoável esperar que tivesse sido obtida e tomada em conta no contexto

---

<sup>37</sup> ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 33(b)(ii)

do referencial de relato financeiro aplicável.<sup>38</sup> Tal diferença pode colocar em causa o processo do órgão de gestão para ter em conta informação para o desenvolvimento da estimativa contabilística. Consequentemente, o auditor pode reavaliar o risco de controlo e determinar que é necessário obter prova de auditoria mais persuasiva acerca da matéria. Muitos referenciais de relato financeiro contêm orientação quanto à distinção entre as alterações em estimativas contabilísticas que constituem ou não distorções e quanto ao tratamento contabilístico que é necessário seguir.

*Competências ou Conhecimentos Especializados* (Ref: Parágrafo 15)

A61. As matérias que podem afetar a determinação do auditor sobre se a equipa de auditoria necessita de competências ou conhecimentos especializados incluem, por exemplo:<sup>39</sup>

- A natureza da estimativa contabilística para um determinado setor ou indústria (por exemplo, reservas de minérios, ativos agrícolas, instrumentos financeiros complexos, passivos de contratos de seguro).
- O grau de incerteza de estimação.
- A complexidade do método ou modelo utilizado.
- A complexidade dos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável relevantes para as estimativas contabilísticas, incluindo se existem áreas conhecidas por estarem sujeitas a interpretações ou práticas diferentes ou áreas onde existem inconsistências na forma como as estimativas contabilísticas são desenvolvidas.
- Os procedimentos que o auditor pretende efetuar como resposta aos riscos de distorção material.
- A necessidade de julgamento sobre matérias não tratadas pelo referencial de relato financeiro aplicável.
- O nível de julgamento necessário na seleção de dados e pressupostos.
- A complexidade e extensão do uso de tecnologias de informação no desenvolvimento de estimativas contabilísticas.

A natureza, oportunidade e extensão do envolvimento de indivíduos com competências e conhecimentos especializados pode variar ao longo da auditoria.

<sup>38</sup> ISA 560, *Acontecimentos Subsequentes*, parágrafo 14

<sup>39</sup> ISA 220, *Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 14 e ISA 300, *Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 8(e)

- A62. O auditor pode não possuir as competências e conhecimentos especializados necessários quando o assunto envolvido é numa área que não seja a contabilidade ou auditoria (por exemplo, competências de avaliação) e pode necessitar usar um perito do auditor.<sup>40</sup>
- A63. Muitas estimativas contabilísticas não necessitam a aplicação de competências ou conhecimentos especializados. Por exemplo, podem não ser necessárias competências ou conhecimentos especializados para um cálculo simples de obsolescência de inventários. Contudo, por exemplo, para perdas de crédito esperadas de uma instituição bancária ou passivo por contrato de seguro para uma entidade seguradora, o auditor irá provavelmente concluir que é necessário aplicar competências ou conhecimentos especializados.

### **Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material (Ref: Parágrafos 4 e 16)**

- A64. Identificar e avaliar os riscos de distorção material ao nível da asserção relativos a estimativas contabilísticas é importante para todas as estimativas contabilísticas, incluindo não apenas as que estão reconhecidas nas demonstrações financeiras, mas também outras que estão incluídas nas notas às demonstrações financeiras.
- A65. O parágrafo A42 da ISA 200 afirma que as ISA não se referem geralmente ao risco inerente e ao risco de controlo separadamente. Contudo, a ISA 540 exige uma avaliação separada do risco inerente e do risco de controlo para proporcionar uma base para conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais para responder aos riscos de distorção material, incluindo riscos significativos, ao nível da asserção para estimativas contabilísticas de acordo com a ISA 330.<sup>41</sup>
- A66. Ao identificar riscos de distorção material e avaliar o risco inerente, exige-se que o auditor tome em consideração o nível a que a estimativa contabilística está sujeita a, ou é afetada por, incerteza de estimação, complexidade, subjetividade ou outros fatores de risco inerente. A consideração dos fatores de risco inerente pelo auditor também proporciona informação a ser usada ao determinar:
- Onde o risco inerente se situa na escala de risco inerente; e
  - As razões para a avaliação dos riscos de distorção material ao nível da asserção e que os procedimentos de auditoria adicionais de acordo com o parágrafo 18 dão resposta a essas razões.

As interrelações entre os fatores de risco inerente são explicadas com maior detalhe no Apêndice 1.

---

<sup>40</sup> ISA 620, *Usar o Trabalho de um Perito do Auditor*

<sup>41</sup> ISA 330, parágrafo 7(b)

- A67. Os motivos para a avaliação do risco inerente ao nível da asserção podem resultar de um ou mais dos fatores de risco inerente de incerteza de estimação, complexidade, subjetividade ou outros fatores de risco inerente. Por exemplo:
- (a) As estimativas contabilísticas para perdas de crédito esperadas serão provavelmente mais complexas pelo facto das perdas de crédito esperadas não poderem ser observadas diretamente e poderem exigir a utilização de um modelo complexo. O modelo pode usar um conjunto de dados históricos e pressupostos acerca de futuros desenvolvimentos numa variedade de cenários específicos da entidade que podem ser difíceis de prever. As estimativas para perdas de crédito esperadas estarão também provavelmente sujeitas a elevada incerteza de estimação e subjetividade significativa no desenvolvimento de julgamentos sobre futuros acontecimentos ou condições. Aplicam-se considerações similares a passivos de contratos de seguros.
  - (b) Uma estimativa contabilística para uma provisão para obsolescência de inventários de uma entidade com uma grande gama de diferentes tipos de inventários pode exigir sistemas e processos complexos, mas pode envolver pouca subjetividade e o grau de incerteza de estimação pode ser baixo, dependendo da natureza dos inventários.
  - (c) Outras estimativas contabilísticas podem não ser difíceis de desenvolver, mas podem ter uma elevada incerteza de estimação e exigir julgamento significativo, por exemplo, uma estimativa contabilística que exige um único julgamento crítico sobre o passivo, cuja quantia depende do desfecho de um litígio.
- A68. A relevância e importância dos fatores de risco inerente podem variar de uma estimativa para outra. Consequentemente, os fatores de risco podem, individualmente ou em combinação, afetar estimativas contabilísticas simples em menor grau e o auditor pode identificar menos riscos ou avaliar o risco inerente mais baixo na escala do risco inerente.
- A69. Por outro lado, os fatores de risco inerente podem, individualmente ou em combinação, afetar estimativas contabilísticas em maior grau, e podem levar o auditor a avaliar o risco inerente num nível mais alto na escala do risco inerente. Para estas estimativas contabilísticas, a consideração do auditor dos efeitos dos fatores de risco inerente irá provavelmente afetar o número e natureza de riscos de distorção material identificados, a avaliação de tais riscos, e, em última análise, a capacidade de persuasão da prova de auditoria necessária para responder aos riscos avaliados. Adicionalmente, para estas estimativas contabilísticas, a aplicação de ceticismo profissional pelo auditor pode ser particularmente importante.

- A70. Acontecimentos que ocorram após a data das demonstrações financeiras podem proporcionar informação relevante adicional para a avaliação do auditor dos riscos de distorção material ao nível da asserção. Por exemplo, o desfecho de uma estimativa contabilística pode tornar-se conhecido durante a auditoria. Nesses casos, o auditor pode avaliar ou rever a avaliação dos riscos de distorção material ao nível da asserção,<sup>42</sup> independentemente do grau a que a estimativa contabilística estava sujeita a, ou afetada por, incerteza de estimação, complexidade, subjetividade ou outros fatores de risco inerente. Os acontecimentos após a data das demonstrações financeiras também podem influenciar a seleção da abordagem para testar a estimativa contabilística de acordo com o parágrafo 18. Por exemplo, para um acréscimo para bónus simples que é baseado numa percentagem direta da remuneração de determinados empregados, o auditor pode concluir que há relativamente pouca complexidade ou subjetividade no desenvolvimento da estimativa contabilística e, por conseguinte, avaliar o risco inerente ao nível da asserção no nível mais baixo na escala do risco inerente. O pagamento dos bónus após o final do período pode proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada relativamente aos riscos de distorção material avaliados ao nível da asserção.
- A71. A avaliação do auditor do risco de controlo pode ser feita de várias formas dependendo das técnicas ou metodologias de auditoria preferidas. A avaliação do risco de controlo pode ser expressa usando categorias qualitativas (por exemplo, risco de controlo avaliado como máximo, moderado, mínimo) ou em termos da expectativa do auditor sobre a eficácia do(s) controlo(s) para tratar o risco identificado, ou seja, a confiança planeada na eficácia operacional dos controlos. Por exemplo, se o risco de controlo for avaliado como máximo, o auditor não deposita confiança na eficácia operacional dos controlos. Se o risco de controlo for avaliado abaixo de máximo, o auditor deposita confiança na eficácia operacional dos controlos.

*Incerteza de Estimação* (Ref: Parágrafo 16(a))

- A72. Ao tomar em consideração o grau de incerteza de estimação a que a estimativa contabilística está sujeita, o auditor pode considerar:
- Se o referencial de relato financeiro aplicável exige:
    - O uso de um método para desenvolver a estimativa contabilística que possui um elevado nível inerente de incerteza de estimação. Por exemplo, o referencial de relato financeiro pode exigir o uso de inputs não observáveis.

---

<sup>42</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 31

- O uso de pressupostos que possuam um elevado nível inerente de incerteza de estimação, tal como pressupostos com um longo período de previsão, pressupostos baseados em dados não observáveis e, portanto, de difícil desenvolvimento para o órgão de gestão, ou o uso de vários pressupostos inter-relacionados.
  - Divulgações sobre incerteza de estimação.
  - O ambiente de negócio. Uma entidade pode ser ativa um mercado que apresenta turbulência ou possíveis interrupções (por exemplo, de grandes movimentos cambiais ou mercados inativos) e a estimativa contabilística pode, portanto, depender de dados que não são prontamente observáveis.
  - Se é possível (ou praticável, na medida do permitido pelo referencial de relato financeiro) ao órgão de gestão:
    - Fazer uma previsão precisa e fiável sobre a realização futura de uma transação passada (por exemplo, a quantia que será paga de acordo com um termo contratual contingente), ou sobre a incidência e impacto de acontecimentos ou condições futuros (por exemplo, a quantia de uma futura perda de crédito ou a quantia pela qual um pedido de indemnização de seguro será liquidada e o momento da liquidação); ou
    - Obter informação precisa e completa sobre uma condição presente (por exemplo, informação sobre atributos de avaliação que iriam refletir a perspetiva de participantes de mercado na data das demonstrações financeiras, para desenvolver uma estimativa de justo valor).
- A73. A dimensão da quantia de uma estimativa reconhecida ou divulgada as demonstrações financeiras não é, por si só, um indicador da sua suscetibilidade a uma distorção porque, por exemplo, a estimativa contabilística pode estar subavaliada.
- A74. Em algumas circunstâncias, a incerteza de estimação pode ser tão elevada que não pode ser desenvolvida uma estimativa contabilística razoável. O referencial de relato financeiro pode impedir o reconhecimento de um item nas demonstrações financeiras, ou a sua mensuração pelo justo valor. Nesses casos, podem existir riscos de distorção material relacionados não só com o facto de a estimativa contabilística dever ser reconhecida, ou se deve ser mensurada pelo justo valor, mas também com a razoabilidade das divulgações. Relativamente a essas estimativas contabilísticas, o referencial de relato financeiro aplicável pode exigir a divulgação das estimativas contabilísticas e da incerteza de estimação associada (ver parágrafos A112, A113, A143 e A144).

- A75. Em alguns casos, a incerteza de estimação relacionada com uma estimativa contabilística pode colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. A ISA 570 (Revista)<sup>43</sup> estabelece requisitos e proporciona orientação sobre tais circunstâncias.

*Complexidade ou Subjetividade* (Ref: Parágrafo 16(b))

O grau que a complexidade afeta a seleção de aplicação do método

- A76. Ao tomar em consideração o grau a que a seleção e aplicação do método usado no desenvolvimento da estimativa contabilística é afetado pela complexidade, o auditor pode considerar:

- A necessidade de competências ou conhecimentos especializados do órgão de gestão que possam indicar que o método usado para desenvolver uma estimativa contabilística é inerentemente complexo e, portanto, a estimativa contabilística pode ter maior suscetibilidade a uma distorção material. Pode existir maior suscetibilidade a uma distorção material quando o órgão de gestão desenvolveu um modelo internamente e possui relativamente pouca experiência a fazê-lo, ou usa um modelo que aplica um método que não está comumente estabelecido ou é usado em determinada indústria ou ambiente.
- A natureza da base de mensuração exigida pelo referencial de relato financeiro aplicável, a qual pode resultar na necessidade de um método complexo que exige múltiplas fontes de dados ou pressupostos históricos e prospetivos, com múltiplas inter-relações entre eles. Por exemplo, uma provisão para perdas de crédito esperadas, pode exigir julgamentos sobre os futuros pagamentos e outros fluxos de caixa, com base em dados da experiência passada e a aplicação de pressupostos prospetivos. De forma similar, a avaliação de um passivo por contrato de seguro pode exigir que os julgamentos sobre futuros pagamentos por contratos de seguros sejam projetados com base na experiência passada e tendências correntes e futuras.

O grau que a complexidade afeta a seleção de aplicação dos dados

- A77. Ao tomar em consideração o grau a que a seleção e aplicação dos dados usados para desenvolver a estimativa contabilística é afetado pela complexidade, o auditor pode considerar:

- A complexidade do processo que dá origem aos dados, tendo em conta a relevância e fiabilidade da fonte de dados. Dados de determinadas fontes podem ser mais fiáveis do que doutras. Adicionalmente, por razões de confidencialidade ou de propriedade, algumas fontes de informação

---

<sup>43</sup> ISA 570, (Revista), *Continuidade*



externa não irão (ou não irão totalmente) divulgar informação que pode ser relevante para considerar a fiabilidade dos dados que fornecem, tal como fontes dos dados subjacente usadas ou como os dados foram acumulados e processados.

- A complexidade inerente à manutenção da integridade dos dados. Quando existe um grande volume de dados ou múltiplas fontes de dados, pode existir uma complexidade inerente à manutenção dos dados usados para desenvolver uma estimativa contabilística.
- A necessidade de interpretar termos contratuais complexos. Por exemplo, a determinação dos influxos ou exfluxos de caixa resultantes de descontos de fornecedores ou a clientes pode depender de termos contratuais muito complexos que exigem experiência ou competência específicas para compreender ou interpretar.

O grau que a subjetividade afeta a seleção, aplicação do método, pressupostos ou dados

a78. Ao tomar em consideração o grau a que a seleção e aplicação do método, pressupostos ou dados é afetado pela subjetividade, o auditor pode considerar:

- O ponto até ao qual o referencial de relato financeiro aplicável não especifica as abordagens de avaliação, conceitos, técnicas e fatores usados no método de estimação.
- A incerteza relativamente à quantia e momento, incluindo a extensão do período de previsão. A quantia e o momento são uma fonte de incerteza de estimação inerente, e dão origem à necessidade de julgamento do órgão de gestão na seleção de uma estimativa de um ponto, que, por sua vez, cria uma oportunidade para falta de isenção do órgão de gestão. Por exemplo, uma estimativa contabilística que incorpore pressupostos prospetivos pode ter um elevado grau de subjetividade que pode ser suscetível a falta de isenção do órgão de gestão.

*Outros Fatores de Risco Inerente* (Ref: Parágrafo 16(b))

A79. O grau de subjetividade associado a uma estimativa contabilística influencia a suscetibilidade da estimativa contabilística a uma distorção devido a falta de isenção do órgão de gestão ou a fraude. Por exemplo, quando uma estimativa contabilística está sujeita a um elevado grau de subjetividade, é provável que a estimativa contabilística seja mais suscetível a uma distorção devido a falta de isenção do órgão de gestão ou a fraude o que pode resultar num grande intervalo de resultados possíveis da mensuração. O órgão de gestão pode selecionar uma estimativa de um ponto de um intervalo que não é apropriada nas circunstâncias, ou que está influenciada de forma não apropriada por falta de isenção do órgão de gestão, intencional ou não intencional, e que por isso está distorcida. Em auditorias recorrentes, os indicadores de possível

falta de isenção do órgão de gestão identificados na auditoria de períodos anteriores podem influenciar o planeamento e os procedimentos de avaliação de risco do período corrente.

*Riscos Significativos* (Ref: Parágrafo 17)

- A80. A avaliação pelo auditor do risco inerente, a qual toma em consideração o grau a que a estimativa contabilística está sujeita a, ou afetada por, incerteza de estimação, complexidade, subjetividade ou outros fatores de risco inerente, ajuda o auditor na determinação sobre se alguns dos riscos de distorção material identificados e avaliação são riscos significativos.

**Respostas aos Riscos de Distorção Material Avaliados**

*Procedimentos de Auditoria Adicionais* (Ref: Parágrafo 18)

- A81. Ao conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais o auditor pode usar qualquer uma das três abordagens de teste (individualmente ou combinadas) apresentadas no parágrafo 18. Por exemplo, quando são usados vários pressupostos para desenvolver uma estimativa contabilística, o auditor pode decidir usar uma abordagem de teste diferente para cada pressuposto testado.

Obter prova de auditoria relevante seja corroborativa ou contraditória

- A82. A prova de auditoria compreende não só informação que suporta e corrobora as asserções do órgão de gestão, mas também qualquer informação que contradiga tais asserções.<sup>44</sup> Obter prova de auditoria de forma imparcial pode envolver obter prova de múltiplas fontes dentro e fora da entidade. Contudo, não é exigido ao auditor que efetue uma procura exaustiva para identificar todas as possíveis fontes de prova de auditoria.
- A83. A ISA 330 exige que o auditor obtenha prova mais persuasiva quanto maior for a avaliação do risco.<sup>45</sup> Consequentemente, considerar a natureza ou quantidade da prova de auditoria pode ser mais importante quando o risco inerente relativo a uma estimativa contabilística for avaliado no nível mais alto da escala de risco inerente.

Escalonabilidade

- A84. A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria são afetados, por exemplo:
- Pelos riscos de distorção material, os quais afetam a capacidade de persuasão da prova de auditoria necessária e influenciam a abordagem

---

<sup>44</sup> ISA 500, parágrafo A1

<sup>45</sup> ISA 330, parágrafos 7(b) e A19

que o auditor seleciona para auditar uma estimativa contabilística. Por exemplo, a avaliação dos riscos de distorção material relacionados com as asserções existência ou valorização pode ser menor para um acréscimo direto dos bónus pagos aos empregados logo após o final do período. Nesta situação, pode ser mais prático para o auditor obter prova de auditoria suficiente e apropriada através da avaliação de acontecimentos que ocorram até à data do relatório do auditor, em vez de através de outras abordagens de teste.

- As razões para os riscos de distorção material avaliados.

*Quando o Auditor Planeia Confiar na Eficácia Operacional dos Controlos Relevantes* (Ref: Parágrafo 19)

- A85. Pode ser apropriado testar a eficácia operacional dos controlos relevantes quando o risco inerente for avaliado mais alto na escala do risco inerente, incluindo no que se refere aos riscos significativos. Este pode ser o caso quando uma estimativa contabilística estiver sujeita a, ou afetada por, um elevado grau de complexidade. Quando a estimativa contabilística estiver afetada por um elevado grau de subjetividade, e, portanto, exigir julgamento significativo do órgão de gestão, as limitações inerentes à eficácia da conceção dos controlos podem levar o auditor a concentrar-se mais em procedimentos substantivos do que em testar a eficácia operacional dos controlos.
- A86. Ao determinar a natureza, oportunidade e extensão dos testes à eficácia operacional dos controlos relacionados com estimativas contabilísticas, o auditor pode considerar fatores como:
- A natureza, frequência e volume de transações;
  - A eficácia da conceção dos controlos, incluindo se os controlos estão adequadamente concebidos para responder ao risco inerente avaliado, e fortalecem a governação;
  - A importância de controlos específicos para os objetivos gerais de controlo e processos em vigor na entidade, incluindo a sofisticação do sistema de informação que suporta as transações;
  - A monitorização de controlos e deficiências no controlo interno identificadas;
  - A natureza dos riscos que os controlos pretendem tratar, por exemplo, controlos relacionados com o exercício de julgamento comparativamente a controlos sobre os dados de suporte;
  - A competência das pessoas envolvidas nas atividades de controlo;
  - A frequência da execução das atividades de controlo; e
  - A evidência de execução das atividades de controlo.

Os procedimentos substantivos por si só não proporcionam prova de auditoria suficiente e apropriada

- A87. Em alguns setores, como o setor financeiro, o órgão de gestão utiliza extensivamente as TI para gerir o negócio. Por conseguinte, pode ser mais provável que existam riscos relacionados com determinadas estimativas contabilísticas para os quais os procedimentos substantivos por si só não proporcionam prova de auditoria suficiente e apropriada.
- A88. As circunstâncias em que podem existir riscos para os quais os procedimentos substantivos por si só não proporcionam prova de auditoria suficiente e apropriada ao nível da asserção incluem:
- Quando os controlos são necessários para mitigar riscos relacionados com a iniciação, registo, processamento ou relato de informação obtida fora do razão geral e auxiliares.
  - A informação que suporta uma ou mais asserções é iniciada, registada, processada ou relatada eletronicamente. Este é provavelmente o caso quando existe um elevado volume de transações ou dados, ou é usado um modelo complexo, que exige a utilização extensiva de tecnologias de informação para assegurar a exatidão e plenitude da informação. Numa instituição financeira ou numa entidade de serviços utilitários (por exemplo, telecomunicações ou distribuição de energia) pode ser necessária uma provisão complexa para perdas de crédito esperadas. Por exemplo, no caso de uma entidade de serviços utilitários, os dados usados para desenvolver uma provisão para perdas de crédito esperadas podem incluir muitos saldos pequenos resultantes de um grande número de transações. Nestas circunstâncias, o auditor pode concluir que não pode ser obtida prova de auditoria suficiente e apropriada sem testar controlos sobre o modelo usado para desenvolver a provisão para perdas de crédito esperadas.

Em tais casos, a suficiência e apropriação da prova de auditoria pode depender da eficácia dos controlos sobre a exatidão e plenitude da informação.

- A89. Como parte da auditoria das demonstrações financeiras de determinadas entidades (tal como um banco ou uma seguradora), a lei ou regulamento pode exigir que o auditor efetue procedimentos adicionais em relação ao controlo interno ou proporcione uma conclusão de garantia de fiabilidade sobre o mesmo. Nestas e noutras circunstâncias similares, o auditor pode ser capaz de usar a informação obtida na execução de tais procedimentos como prova de auditoria, sendo necessário determinar se ocorreram alterações subsequentes que podem afetar a sua relevância para a auditoria.

*Riscos Significativos* (Ref: Parágrafo 20)

A90. Quando os procedimentos de auditoria adicionais de resposta a um risco significativo consistirem apenas de procedimentos substantivos, a ISA 330<sup>46</sup> exige que esses procedimentos incluam testes de detalhe. Tais testes de detalhe podem ser concebidos e executados em cada uma das abordagens descritas no parágrafo 18 desta ISA tendo por base o julgamento profissional do auditor nas circunstâncias. Exemplos de testes de detalhe para riscos significativos relacionados com estimativas contabilísticas incluem:

- Exame, por exemplo, examinar contratos para corroborar termos ou pressupostos.
- Recálculo, por exemplo, verificar a exatidão matemática de um modelo.
- Confirmar os pressupostos usados com a documentação de suporte, tal como informação publicada por terceiros.

*Obter Prova de Auditoria de Acontecimentos que Ocorram até à Data do Relatório do Auditor* (Ref: Parágrafo 21)

A91. Em algumas circunstâncias, a obtenção de prova de auditoria de acontecimentos que ocorram até à data do relatório do auditor pode constituir prova de auditoria suficiente e apropriada para abordar os riscos de distorção material. Por exemplo, a venda de todo o inventário de um produto descontinuado logo após o final do período pode proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada relativamente à estimativa do seu valor realizável líquido no final do período. Noutros casos, pode ser necessário usar esta abordagem de teste em conjunto com outra abordagem como referido no parágrafo 18.

A92. Para algumas estimativas contabilísticas, é improvável que acontecimentos que ocorram até à data do relatório do auditor proporcionem prova de auditoria suficiente e apropriada relativamente à estimativa contabilística. Por exemplo, as condições e acontecimentos relacionados com algumas estimativas contabilísticas desenvolvem-se durante um período prolongado. Adicionalmente, devido ao objetivo de mensuração das estimativas contabilísticas de justo valor, a informação após o final do período pode não refletir os acontecimentos ou condições existentes à data do balanço e, portanto, pode não ser relevante para a mensuração da estimativa contabilística de justo valor.

A93. Mesmo quando o auditor decida não usar esta abordagem de teste com respeito a estimativas contabilísticas específicas, exige-se que o auditor cumpra a ISA 560. A ISA 560 exige que o auditor efetue procedimentos de auditoria concebidos para obter prova de auditoria suficiente e apropriada de que todos

<sup>46</sup> ISA 330, parágrafo 21

os acontecimentos que ocorram entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor que exigem ajustamentos ou divulgações nas demonstrações financeiras foram identificados<sup>47</sup> e apropriadamente refletidos nas demonstrações financeiras.<sup>48</sup> Dado que a mensuração de muitas estimativas contabilísticas, que não as estimativas contabilísticas de justo valor, geralmente dependem do desfecho de condições, transações ou acontecimentos futuros, o trabalho do auditor no âmbito da ISA 560 é particularmente relevante.

*Testar a Forma Como o Órgão de Gestão Desenvolveu a Estimativa Contabilística*  
(Ref. Parágrafo 22)

A94. Testar a forma como o órgão de gestão desenvolveu a estimativa contabilística pode ser uma abordagem apropriada quando, por exemplo:

- A revisão pelo auditor de estimativas contabilísticas similares desenvolvidas nas demonstrações financeiras do período anterior sugere que o processo do órgão de gestão do período corrente é apropriado.
- A estimativa contabilística é baseada numa população com um grande número de itens de natureza similar e que individualmente não são significativos.
- O referencial de relato financeiro aplicável especifica como o órgão de gestão deve desenvolver a estimativa contabilística. Por exemplo, este pode ser o caso de uma provisão para perdas de crédito esperadas.
- A estimativa contabilística resulta do processamento rotineiro de dados.
- Testar a forma como o órgão de gestão desenvolveu a estimativa contabilística também pode ser uma abordagem apropriada quando nenhuma das outras abordagens é de aplicação prática, ou pode ser uma abordagem combinada com outras abordagens de teste.

*Alterações nos métodos, pressupostos significativos ou dados de períodos anteriores*  
(Ref. Parágrafos 23(a), 24(a) e 25(a))

A95. Quando a alteração num método, pressuposto significativo ou dados não for baseado em novas circunstâncias ou nova informação, ou quando os pressupostos significativos foram inconsistentes entre eles e com outros usados noutras estimativas contabilísticas, com pressupostos relacionados com outras áreas de atividade da entidade, o auditor pode ter que manter discussões adicionais com o órgão de gestão sobre as circunstâncias e, ao fazê-lo, questioná-lo relativamente à adequação dos pressupostos usados.

---

<sup>47</sup> ISA 560, parágrafo 6

<sup>48</sup> ISA 560, parágrafo 8

Indicadores de falta de isenção do órgão de gestão (Ref: Parágrafos 23(b) e 24(b), 25(b))

A96. Quando o auditor identifica indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão, pode necessitar levar a cabo discussões adicionais com o órgão de gestão e pode reconsiderar se obteve prova de auditoria suficiente e apropriada de que o método, pressupostos e dados usados foram apropriados e suportados nas circunstâncias. Um exemplo de um indicador de falta de isenção do órgão de gestão para uma determinada estimativa contabilística pode ser quando o órgão de gestão desenvolveu um intervalo apropriado de vários pressupostos e, em cada caso, o pressuposto usado foi do final do intervalo o que resultou na mensuração mais favorável.

Métodos

A seleção do método (Ref: Parágrafo 23(a))

A97. As considerações relevantes para o auditor relativamente à adequação do método selecionado no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, e, se aplicável, à adequação das alterações face ao período anterior podem incluir:

- Se o racional do órgão de gestão para a seleção do método é apropriado;
- Se o método é apropriado nas circunstâncias dada a natureza da estimativa contabilística, os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, outros conceitos e técnicas de avaliação disponíveis, os requisitos de regulação, e o negócio, indústria e ambiente em que a entidade opera;
- Quando o órgão de gestão tiver determinado que diferentes métodos resultam num intervalo de estimativas significativamente diferentes, a forma como o órgão de gestão investigou os motivos para estas diferenças; e
- Se a alteração se baseia em novas circunstâncias ou novas informações. Quando não for este o caso, a alteração pode não ser razoável ou cumprir com o referencial de relato financeiro aplicável. Alterações arbitrárias resultam em demonstrações financeiras inconsistentes ao longo do tempo e podem dar origem a distorções nas demonstrações financeiras ou ser um indicador de possível falta de isenção do órgão de gestão. (ver também os parágrafos A133 a A136)

Estas questões são importantes quando o referencial de relato financeiro aplicável não prescrever o método de mensuração ou permitir múltiplos métodos.

## Modelação complexa (Ref: Parágrafo 23(d))

A98. Um modelo, e respetivo método, é provavelmente mais complexo quando:

- O entendimento e aplicação do método, incluindo a conceção do modelo e seleção e utilização de dados e pressupostos apropriados, exige competências ou conhecimentos especializados;
- É difícil obter os dados necessários para usar no modelo devido a restrições na disponibilidade ou na observação dos, ou acesso aos, dados; ou
- É difícil manter a integridade (por exemplo, exatidão, consistência ou plenitude) dos dados e pressupostos ao usar o modelo devido a múltiplos atributos da avaliação, múltiplas relações entre eles, ou múltiplas iterações nos cálculos.

A99. As questões que o auditor pode considerar quando o órgão de gestão usa um modelo complexo incluem, por exemplo:

- Se o modelo é validado antes de ser usado ou quando tiver ocorrido uma alteração ao modelo, com revisões periódicas para assegurar que permanece adequado para o seu uso pretendido. O processo de validação da entidade pode incluir a avaliação:
  - Da solidez teórica do modelo;
  - Da integridade matemática do modelo;
  - Da exatidão e plenitude dos dados e pressupostos do modelo; e
  - Dos resultados do modelo comparativamente a transações reais.
- Se existem políticas e procedimentos adequados de controlo de alterações.
- Se o órgão de gestão usa competências e conhecimento apropriados na utilização do modelo.

Estas considerações podem também ser úteis para um método que não envolva modelação complexa.

A100. O órgão de gestão pode fazer ajustamentos ao resultado do modelo para cumprir os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável. Em alguns setores estes ajustamentos são referidos como sobreposições. No caso de estimativas de justo valor, pode ser relevante considerar se os ajustamentos ao resultado do modelo, se os houver, refletem os pressupostos que os participantes do mercado usariam em circunstâncias similares.



Manutenção da integridade dos pressupostos significativos e dos dados usados na aplicação do método (Ref: Parágrafo 23(e))

A101. Manter a integridade dos pressupostos significativos e dos dados na aplicação do modelo refere-se à manutenção da exatidão e plenitude dos dados e pressupostos ao longo de todas as fases do processamento da informação. Uma falha em manter tal integridade pode resultar em dados e pressupostos corrompidos e dar origem a distorções. A este respeito, as considerações relevantes para o auditor podem incluir se os dados e pressupostos são sujeitos a todas as alterações pretendidas pelo órgão de gestão, e não estão sujeitos a alterações não intencionais, durante as atividades como input, armazenamento, recuperação, transmissão ou processamento.

Pressupostos significativos (Ref: Parágrafo 24)

A102. As considerações relevantes para o auditor relativas à adequação dos pressupostos significativos no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, e, se aplicável, à adequação das alterações face ao período anterior, podem incluir:

- O racional do órgão de gestão na seleção do pressuposto;
- Se o pressuposto é adequado nas circunstâncias dada a natureza da estimativa contabilística, os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, e o negócio, setor e ambiente em que a entidade opera; e
- Se uma alteração na seleção de um pressuposto face a períodos anteriores é baseada em novas circunstâncias ou nova informação. Quando assim não for, a alteração pode não ser razoável ou não estar em conformidade com o referencial de relato financeiro aplicável. Alterações arbitrárias numa estimativa contabilística podem dar origem a distorções materiais nas demonstrações financeiras ou podem ser um indicador de possível falta de isenção do órgão de gestão (ver parágrafos A133 a A136).

A103. O órgão de gestão pode avaliar pressupostos ou resultados alternativos de estimativas contabilísticas, os quais podem ser atingidos através de várias abordagens dependendo das circunstâncias. Uma abordagem possível é uma análise de sensibilidade. Isto pode envolver determinar a forma como a quantia monetária de uma estimativa contabilística altera mediante diferentes pressupostos. Mesmo para estimativas contabilísticas mensuradas ao justo valor, pode existir variação uma vez que diferentes participantes de mercado usarão diferentes pressupostos. Uma análise de sensibilidade pode levar ao desenvolvimento de vários cenários de resultados, às vezes caracterizado por uma diversidade de cenários do órgão de gestão, incluindo cenários “pessimistas” e “otimistas”.

A104. Através do conhecimento obtido no desenvolvimento da auditoria, o auditor pode tomar conhecimento ou pode ter obtido o entendimento dos pressupostos

usados noutras áreas de atividade da entidade. Tais aspetos podem incluir, por exemplo, prospetos de negócio, pressupostos em documentos estratégicos e fluxos de caixa futuros. Além disso, se o sócio responsável pelo trabalho realizou outros trabalhos para a entidade, a ISA 315 (Revista)<sup>49</sup> exige que considere se a informação obtida nesses outros trabalhos é relevante para a identificação de riscos de distorção material. Esta informação também pode ser útil ao considerar se os pressupostos significativos são consistentes entre si e com os usados noutras estimativas contabilísticas.

A105. A adequação dos pressupostos significativos no contexto dos requisitos do referencial de relato financeiro pode depender da intenção e capacidade do órgão de gestão levar a cabo determinadas ações. O órgão de gestão documenta frequentemente planos e intenções relevantes para ativos ou passivos específicos e o referencial de relato financeiro aplicável pode exigir que o órgão de gestão o faça. A natureza e extensão da prova de auditoria a obter sobre a intenção e capacidade do órgão de gestão é matéria de julgamento profissional. Quando aplicável, os procedimentos do auditor podem incluir o seguinte:

- Revisão do histórico do órgão de gestão levar a cabo as suas intenções declaradas.
- Inspeção de planos escritos e outra documentação, incluindo, quando aplicável, orçamentos, autorizações ou atas formalmente aprovados.
- Indagações ao órgão de gestão sobre as razões para uma determinada ação.
- Revisão de acontecimentos que tenham ocorrido após a data das demonstrações financeiras e até à data do relatório do auditor.
- Avaliação da capacidade da entidade levar a cabo uma ação em particular dadas as suas circunstâncias económicas, incluindo as implicações dos compromissos atuais e restrições legais, regulamentares e contratuais que possam afetar a viabilidade das ações do órgão de gestão.
- Consideração sobre se o órgão de gestão cumpriu os requisitos de documentação, se existentes, do referencial de relato financeiro aplicável.
- Contudo, determinados referenciais de relato financeiro podem não permitir que as intenções ou planos do órgão de gestão sejam tidos em conta no desenvolvimento de estimativas contabilísticas. Este é muitas vezes o caso de estimativas contabilísticas de justo valor uma vez que o seu objetivo de mensuração exige que os pressupostos significativos reflitam os usados pelos participantes do mercado.

---

<sup>49</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 8

## Dados (Ref: Parágrafo 25(a))

A106. As considerações relevantes para o auditor em relação à adequação dos dados selecionados para utilização no contexto do referencial de relato financeiro e, se aplicável, a adequação das alterações face ao período anterior podem incluir:

- O racional do órgão de gestão na seleção dos dados;
- Se os dados são adequados nas circunstâncias, dada a natureza da estimativa contabilística, os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, e o negócio, setor e ambiente em que a entidade opera; e
- Se uma alteração nas fontes ou itens dos dados selecionados face períodos anteriores é baseada em novas circunstâncias ou nova informação. Quando assim não for, é pouco provável que seja razoável ou esteja em conformidade com o referencial de relato financeiro aplicável. Alterações arbitrárias numa estimativa contabilística dão origem a demonstrações financeiras inconsistentes ao longo do tempo e podem dar origem a distorções materiais nas demonstrações financeiras ou ser um indicador de possível falta de isenção do órgão de gestão (ver parágrafos A133 a A136).

## Relevância e fiabilidade dos dados (Ref: Parágrafo 25(c))

A107. Quando usa informação produzida pela entidade, a ISA 500 exige que o auditor avalie se esta é suficientemente fiável para as finalidades do auditor, incluindo, conforme necessário nas circunstâncias, obter prova de auditoria acerca da exatidão e plenitude da informação e avaliar se a informação é suficientemente precisa e pormenorizada para as finalidades do auditor.<sup>50</sup>

## Termos legais ou contratuais complexos (Ref: Parágrafo 25(d))

A108. Os procedimentos que o auditor pode considerar quando a estimativa é baseada em termos legais ou contratuais complexos incluem:

- Considerar se são necessários competências ou conhecimentos especializados para compreender ou interpretar o contrato;
- Indagar o consultor jurídico da entidade relativamente aos termos legais ou contratuais; e
- Inspeccionar os contratos subjacentes para:
  - Avaliar o objetivo de negócio subjacente à transação ou acordo; e
  - Considerar se os termos dos contratos são consistentes com as explicações do órgão de gestão.

<sup>50</sup> ISA 500, parágrafo 9

## Seleção da Estimativa de um Ponto e Respetivas Divulgações Sobre Incerteza de Estimação pelo Órgão de Gestão

Passos do órgão de gestão para compreender e abordar a incerteza de estimação (Ref: Parágrafo 26(a))

A109. Considerações relevantes sobre se o órgão de gestão tomou medidas apropriadas para compreender e abordar a incerteza de estimação podem incluir se o órgão de gestão:

- (a) Compreendeu a incerteza de estimação, através da identificação de fontes, e avaliação do grau de variabilidade inerente nos resultados da mensuração e intervalo de mensurações razoavelmente possíveis;
- (b) Identificou o grau em que, no processo de mensuração, a complexidade ou subjetividade afetam o risco de distorção material, e abordou o potencial de distorção resultante através da aplicação:
  - (i) De competências e conhecimentos adequados no desenvolvimento de estimativas contabilísticas; e
  - (ii) De julgamento profissional, incluindo identificando e abordando a suscetibilidade a falta de isenção do órgão de gestão; e
- (c) Abordou a incerteza de estimação através da seleção adequada da estimativa de um ponto do órgão de gestão e respetivas divulgações que descrevem a incerteza de estimação.

A seleção da estimativa de um ponto do órgão de gestão e respetivas divulgações de incerteza de estimação (Ref: Parágrafo 26(b))

A110. As questões que podem ser relevantes relativamente à seleção da estimativa de um ponto do órgão de gestão e desenvolvimento das respetivas divulgações acerca da incerteza de estimação incluem:

- Se os métodos e dados usados foram adequadamente selecionados, incluindo quando estão disponíveis métodos alternativos para desenvolver a estimativa e fontes alternativas.
- Se os atributos da avaliação usados foram adequados e completos.
- Se os pressupostos usados foram selecionados de um intervalo de quantias razoavelmente possíveis e foram suportados por dados adequados relevantes e fiáveis.
- Se os dados usados foram adequados, relevantes e fiáveis, e foi mantida a sua integridade.
- Se os cálculos foram aplicados de acordo com o método e estavam matematicamente precisos.

- Se a estimativa de um ponto do órgão de gestão foi adequadamente escolhida de um conjunto de mensurações de resultados razoavelmente possíveis.
- Se as respetivas divulgações descrevem de forma apropriada a quantia como uma estimativa e explicam a natureza e limitações do processo de estimação, incluindo a variabilidade dos resultados de mensuração razoavelmente possíveis.

A111. As considerações relevantes para o auditor sobre a adequação da estimativa de um ponto do órgão de gestão, podem incluir:

- Quando os requisitos do referencial de relato financeiro exigem a estimativa de um ponto que deve ser usada após considerar resultados e pressupostos alternativos, ou exige um método de mensuração específico, se o órgão de gestão seguiu os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável.
- Quando o referencial de relato financeiro aplicável não especificou como seleccionar uma quantia dos resultados de mensuração razoavelmente possíveis, se o órgão de gestão exerceu julgamento, tomando em consideração os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável.

A112. As considerações relevantes para o auditor relativas às divulgações do órgão de gestão sobre incerteza de estimação incluem os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, o qual pode exigir divulgações:

- Que descrevem a quantia como uma estimativa e explicam a natureza e limitações do processo para a desenvolver, incluindo a variabilidade nos resultados de mensuração razoavelmente possíveis. O referencial também pode exigir divulgações adicionais para atingir o objetivo de divulgação.<sup>51</sup>
- Sobre políticas contabilísticas significativas relacionadas com estimativas contabilísticas. Dependendo das circunstâncias, as políticas contabilísticas relevantes podem incluir questões como os princípios específicos, bases, convenções, regras e práticas aplicadas na preparação e apresentação de estimativas contabilísticas nas demonstrações financeiras.
- Sobre julgamentos significativos ou críticos (por exemplo, os que tiveram o efeito mais significativo nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras) assim como pressupostos prospetivos significativos ou outras fontes de incerteza de estimação.

Em determinadas circunstâncias, podem ser necessárias divulgações adicionais para além das explicitamente exigidas pelo referencial de relato

<sup>51</sup> IFRS 13, *Mensuração pelo Justo Valor*, parágrafo 92

financeiro para atingir uma apresentação apropriada ou, no caso de um referencial de cumprimentos, para as demonstrações financeiras não serem enganadoras.

- A113. Quanto maior o grau a que uma estimativa contabilística está sujeita a incerteza de estimação, maior a probabilidade de os riscos de distorção material serem avaliados como mais altos e, portanto, mais persuasiva tem que ser a prova de auditoria para determinar, de acordo com o parágrafo 35, se a estimativa de um ponto do órgão de gestão e respetivas divulgações sobre a incerteza de estimação são razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável ou estão distorcidas.
- A114. Se o auditor considerar que a incerteza de estimação associada a uma estimativa contabilística, e respetivas divulgações, é uma matéria que exigiu atenção significativa do auditor, então ela pode constituir uma matéria relevante de auditoria.<sup>52</sup>

Quando o Órgão de Gestão não Tomou as Medidas Apropriadas Para Compreender e Abordar a Incerteza de Estimação (Ref: Parágrafo 27)

- A115. Quando o auditor determinar que o órgão de gestão não tomou as medidas apropriadas para compreender e abordar a incerteza de estimação, os procedimentos adicionais que o auditor pode solicitar que o órgão de gestão execute para compreender a incerteza de estimação podem incluir, por exemplo, considerar pressupostos alternativos ou reexecutar uma análise de sensibilidade.
- A116. Ao considerar se é praticável desenvolver a estimativa de um ponto ou intervalo, as questões que o auditor pode necessitar tomar em consideração incluem se o pode fazer sem comprometer os requisitos de independência. Isto pode incluir requisitos éticos relevantes que abordam as proibições de assumir responsabilidades de gestão.
- A117. Se, após considerar a resposta do órgão de gestão, o auditor determinar que não é praticável desenvolver a estimativa de um ponto ou intervalo do auditor, é exigido que o auditor avalie as implicações para a auditoria ou na sua opinião sobre as demonstrações financeiras de acordo com o parágrafo 34.

*Desenvolver uma Estimativa de um Ponto do Auditor ou Intervalo do Auditor*  
(Ref: Parágrafos 28 e 29)

- A118. Desenvolver uma estimativa de um ponto do auditor ou intervalo do auditor e respetivas divulgações sobre incerteza de estimação pode ser uma abordagem apropriada quando, por exemplo:

---

<sup>52</sup> ISA 701, *Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente*

- A revisão pelo auditor de estimativas contabilísticas similares desenvolvidas nas demonstrações do período anterior sugere que o processo do período corrente do órgão de gestão não é eficaz.
- Os controlos da entidade sobre o processo do órgão de gestão para o desenvolvimento de estimativas contabilísticas não estão bem concebidos ou adequadamente implementados.
- Os acontecimentos ou transações ocorridos entre o final do período e a data do relatório do auditor não foram devidamente considerados, quando é apropriado que o órgão de gestão o faça, e tais acontecimentos ou transações aparentam contradizer a estimativa de um ponto do órgão de gestão.
- Existem pressupostos ou fontes de dados alternativos adequados que podem ser usados no desenvolvimento da estimativa de um ponto do auditor ou intervalo do auditor.
- O órgão de gestão não tomou medidas adequadas para compreender ou abordar a incerteza de estimação (ver parágrafo 27).

A119. A decisão de desenvolver uma estimativa de um ponto ou intervalo também pode ser influenciada pelo referencial de relato financeiro aplicável, o qual pode prescrever a estimativa de um ponto a usar após se considerarem resultados e pressupostos alternativos, ou prescrever um método de mensuração específico (por exemplo, a utilização de um valor esperado descontado ponderado pela probabilidade, ou o resultado mais provável).

A120. A decisão do auditor de desenvolver a estimativa de um ponto em vez de um intervalo pode depender da natureza da estimativa e do julgamento do auditor nas circunstâncias. Por exemplo, a natureza da estimativa pode ser tal que se espera uma menor variabilidade nos resultados razoavelmente possíveis. Nestas circunstâncias, desenvolver uma estimativa de um ponto pode ser uma abordagem eficaz, especialmente quando pode ser desenvolvida com um grau de precisão maior.

A121. O auditor pode desenvolver uma estimativa de um ponto ou um intervalo de diversas formas, por exemplo:

- Utilizando um modelo diferente do usado pelo órgão de gestão, por exemplo, um que esteja comercialmente disponível para uso num setor ou indústria particular, ou um modelo que seja propriedade do, ou desenvolvido pelo, auditor.
- Utilizando o modelo do órgão de gestão, mas desenvolvendo pressupostos ou usando fontes de dados alternativos aos usados pelo órgão de gestão.
- Usando o próprio método do auditor, mas desenvolvendo pressupostos alternativos aos usados pelo órgão de gestão.

- Empregando ou contratando uma pessoa com competências especializadas para desenvolver ou executar um modelo, ou para proporcionar pressupostos relevantes.
- Considerando outras condições, transações ou acontecimentos comparáveis ou, quando relevante, mercados para ativos ou passivos comparáveis.

A122. O auditor também pode desenvolver uma estimativa de um ponto ou intervalo apenas para uma parte da estimativa contabilística (por exemplo, para um determinado pressuposto, ou quando apenas uma determinada parte da estimativa contabilística dá origem ao risco de distorção material).

A123. Quando o auditor usa os seus próprios métodos, pressupostos ou dados para desenvolver uma estimativa de um ponto, pode obter prova sobre a adequação dos métodos, pressupostos ou dados do órgão de gestão. Por exemplo, se o auditor usar os seus próprios pressupostos no desenvolvimento de um intervalo para avaliar a razoabilidade da estimativa de um ponto do órgão de gestão, também pode formar uma ideia sobre se os julgamentos do órgão de gestão na seleção dos pressupostos significativos usados no desenvolvimento da estimativa contabilística dão origem a indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão.

A124. O requisito do parágrafo 29(a) para o auditor determinar que o intervalo inclui apenas quantias suportadas por prova de auditoria suficiente e apropriada não significa que seja expectável que o auditor obtenha prova de auditoria que suporte individualmente cada um dos possíveis resultados do intervalo. Em vez disso, é provável que o auditor obtenha prova para determinar que os pontos nos dois extremos do intervalo são razoáveis nas circunstâncias, suportando, desta forma, que as quantias entre esses dois pontos também são razoáveis.

A125. A dimensão do intervalo do auditor pode ser maior que a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo, especialmente quando a materialidade é baseada em resultados operacionais (por exemplo, resultado antes de impostos) e esta medida é relativamente pequena em relação aos ativos ou outras medidas de balanço. É mais provável que esta situação surja em circunstâncias quando a incerteza de estimação associada com a estimativa contabilística é ela própria maior que a materialidade, o que é mais comum para determinados tipos de estimativas contabilísticas ou em determinados setores, como seguros ou banca, onde é mais comum existir um elevado grau de incerteza de estimação e podem existir requisitos específicos a esse respeito no referencial de relato financeiro aplicável. Com base nos procedimentos executados e na prova de auditoria obtida de acordo com os requisitos desta ISA, o auditor pode concluir que um intervalo que é maior que a materialidade é, no seu julgamento, adequado nas circunstâncias. Quando for este o caso, a avaliação do auditor da razoabilidade das divulgações



acerca da incerteza de estimação torna-se mais importante, particularmente se tais divulgações transmitirem de forma adequada o elevado grau de incerteza de estimação e o intervalo de possíveis resultados. Os parágrafos A139 a A144 incluem considerações adicionais que podem ser relevantes nestas circunstâncias.

*Outras Considerações Relacionadas com a Prova de Auditoria* (Ref: Parágrafo 30)

A126. A informação a ser usada como prova de auditoria, relativamente a riscos de distorção material relacionados com estimativas contabilísticas, pode ter sido produzida pela entidade, preparada com base no trabalho de um perito do órgão de gestão, ou fornecida por uma fonte de informação externa.

Fontes de Informação Externa

A127. Conforme explicado na ISA 500,<sup>53</sup> a fiabilidade da informação de uma fonte de informação externa é influenciada pela sua fonte, a sua natureza e as circunstâncias em que foi obtida. Consequentemente, a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais para considerar a fiabilidade da informação usada no desenvolvimento de uma estimativa contabilística pode variar dependendo da natureza destes fatores. Por exemplo:

- Quando os dados de mercado ou da indústria, preços ou dados relacionados com o apreçamento são obtidos de uma única fonte de informação externa, especializada nessa informação, o auditor pode procurar o preço numa fonte independente alternativa com a qual possa comparar.
- Quando os dados de mercado ou da indústria, preços ou dados relacionados com o preço são obtidos de múltiplas fontes de informação externas independentes e apontam para um consenso entre essas fontes, o auditor pode precisar de obter menos prova sobre a fiabilidade dos dados de uma fonte individual.
- Quando a informação obtida de múltiplas fontes de informação apontar para perspetivas de mercado divergentes o auditor pode procurar perceber as razões para a diversidade de perspetivas. A diversidade pode resultar da utilização de diferentes métodos, pressupostos ou dados. Por exemplo, uma fonte pode usar preços correntes e outra fonte usar preços futuros. Quando a diversidade se relacionar com incerteza de estimação, o parágrafo 26(b) exige que o auditor obtenha prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se, no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, as divulgações nas demonstrações financeiras que descrevem a incerteza de estimação são razoáveis. Nesses casos o julgamento profissional também é importante ao considerar a informação sobre os métodos, pressupostos ou dados aplicados.

<sup>53</sup> ISA 500, Paragraph A31

- Quando a informação obtida de uma fonte de informação externa tiver sido desenvolvida por essa fonte usando o(s) seu(s) próprio(s) modelo(s). O parágrafo A34e da ISA 500 proporciona orientação relevante.

A128. Relativamente a estimativas contabilísticas de justo valor, as considerações adicionais acerca da relevância e fiabilidade da informação obtida de fontes de informação externa podem incluir:

- (a) Se os justos valores são baseados em negócios do mesmo instrumento ou cotações de mercados ativos;
- (b) Quando os justos valores são baseados em transações de ativos ou passivos comparáveis, como essas transações são identificadas e consideradas comparáveis;
- (c) Quando não há transações para o ativo ou passivo ou ativos ou passivos comparáveis, como é que a informação foi desenvolvida incluindo se os inputs desenvolvidos e usados representam os pressupostos que os participantes de mercado usariam para apreçar o ativo ou passivo, se aplicável; e
- (d) Quando a mensuração pelo justo valor for baseada numa cotação de um corretor, se a cotação do corretor:
  - (i) É de um “market maker” que transaciona no mesmo tipo de instrumento financeiro;
  - (ii) É vinculativa ou não vinculativa, dando maior peso a cotações baseadas em ofertas vinculativas; e
  - (iii) Reflete condições de mercado à data das demonstrações financeiras, quando exigido pelo referencial de relato financeiro aplicável.

A129. Quando for usada informação de uma fonte de informação externa como prova de auditoria, uma consideração relevante para o auditor pode ser se a informação pode ser obtida, ou é suficientemente detalhada, para compreender os métodos, pressupostos e outros dados usados pela fonte de informação externa. Isto pode ser limitado em alguns aspetos e conseqüentemente influenciar a consideração do auditor sobre a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos a executar. Por exemplo, os pricing services geralmente fornecem informação sobre os seus métodos e pressupostos por classe de ativos em vez de títulos individuais. Os corretores geralmente fornecem apenas informação limitada sobre os seus dados e pressupostos quando fornecem cotações indicativas para títulos individuais. O parágrafo A34f da ISA 500 proporciona orientação com respeito a restrições impostas pela fonte de informação externa quanto ao fornecimento de informação de suporte.

### Perito do Órgão de Gestão

- A130. Os pressupostos relacionados com estimativas contabilísticas que são desenvolvidos ou identificados por um perito do órgão de gestão tornam-se pressupostos do órgão de gestão quando usados por este para desenvolver uma estimativa contabilística. Deste modo, o auditor aplica a esses pressupostos os procedimentos relevantes nesta ISA.
- A131. Se o trabalho de um perito do órgão de gestão envolver a utilização de métodos ou fontes de dados relacionados com estimativas contabilísticas, ou o desenvolvimento ou fornecimento de constatações ou conclusões relacionadas com uma estimativa de um ponto ou respetivas divulgações para inclusão nas demonstrações financeiras, os requisitos dos parágrafos 21 a 29 desta ISA podem ajudar o auditor a aplicar o parágrafo 8(c) da ISA 500.

### Organizações de Serviços

- A132. A ISA 402<sup>54</sup> trata do entendimento do auditor dos serviços proporcionados por uma organização de serviços, incluindo o controlo interno, assim como das respostas do auditor aos riscos de distorção material avaliados. Quando a entidade usa os serviços de uma organização de serviços para desenvolver estimativas contabilísticas, os requisitos e orientação da ISA 402 podem, portanto, ajudar o auditor a aplicar os requisitos desta ISA.

### Indicadores de Possível Falta de Isenção do Órgão de Gestão

(Ref: Parágrafo 32)

- A133. A falta de isenção do órgão de gestão pode ser difícil de detetar ao nível de uma conta e pode apenas ser identificada quando considerada no agregado de grupos de estimativas contabilísticas, da totalidade das estimativas contabilísticas, ou quando observada durante uma série de períodos contabilísticos. Por exemplo, se as estimativas contabilísticas incluídas nas demonstrações financeiras forem consideradas individualmente relevantes mas o ponto do órgão de gestão tende consistentemente para um extremo do intervalo de resultados razoáveis do auditor proporciona um relato financeiro mais favorável para o órgão de gestão, tais circunstâncias podem indicar possível falta de isenção do órgão de gestão.
- A134. Exemplos de indicadores que possível falta de isenção do órgão de gestão com respeito a estimativas contabilísticas incluem:
- Alterações numa estimativa contabilística, ou método para a desenvolver, quando o órgão de gestão fez um pressuposto subjetivo de que ocorreu uma alteração nas circunstâncias.

<sup>54</sup> ISA 402, *Considerações de Auditoria Relativas a uma Entidade que Utiliza uma Organização de Serviços*

- Seleção ou desenvolvimento de pressupostos significativos ou dados que dão origem a uma estimativa de um ponto favorável aos objetivos do órgão de gestão.
- Seleção de uma estimativa de um ponto que pode indicar um padrão de otimismo ou pessimismo.

Quando forem identificados tais indicadores, pode existir um risco de distorção material quer ao nível da asserção quer ao nível das demonstrações financeiras. Os indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão por si só não constituem distorções para efeitos de conclusões sobre a razoabilidade de estimativas contabilísticas individuais. Contudo, em alguns casos, a prova de auditoria pode apontar para uma distorção em vez de simplesmente ser um indicador de falta de isenção do órgão de gestão.

A135. Os indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão podem afetar a conclusão do auditor sobre se a sua avaliação dos riscos e respetivas respostas permanecem adequadas. O auditor pode também precisar de considerar as implicações para outros aspetos da auditoria, incluindo a necessidade de questionar ainda mais a adequação dos julgamentos do órgão de gestão ao desenvolver estimativas contabilísticas. Adicionalmente os indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão podem afetar a conclusão do auditor sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, conforme discutido na ISA 700 (Revista).<sup>55</sup>

A136. Adicionalmente, ao aplicar a ISA 240, exige-se que o auditor avalie se os julgamentos e decisões do órgão de gestão ao desenvolver as estimativas contabilísticas incluídas nas demonstrações financeiras indicam uma possível falta de isenção que pode representar uma distorção material devido a fraude.<sup>56</sup> O relato financeiro fraudulento é muitas vezes conseguido através de uma distorção intencional de estimativas contabilísticas, as quais podem incluir a subavaliação ou sobreavaliação intencional das estimativas contabilísticas. Os indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão que também possam ser um fator de risco de fraude, podem fazer com que o auditor reavalie se a sua avaliação dos riscos, em especial a avaliação dos riscos de fraude, e respetivas respostas, permanecem apropriadas.

### **Avaliação Global Baseada nos Procedimentos de Auditoria Efetuados**

(Ref: Parágrafo 33)

A137. À medida que o auditor efetua os procedimentos de auditoria planeados, a prova de auditoria obtida pode levá-lo a modificar a natureza, oportunidade ou extensão de outros procedimentos de auditoria planeados.<sup>57</sup> Relativamente

---

<sup>55</sup> ISA 700 (Revista), parágrafo 11

<sup>56</sup> ISA 240, parágrafo 33(b)

<sup>57</sup> ISA 330, parágrafo A60

a estimativas contabilísticas, os procedimentos de obtenção de prova de auditoria podem levar o auditor a conhecer informação que difere significativamente da informação em que foi baseada a avaliação de risco. Por exemplo, o auditor pode ter identificado que a única razão para um risco de distorção material é a subjetividade envolvida no desenvolvimento da estimativa contabilística. Contudo, quando efetua procedimentos para responder ao risco de distorção material avaliado, o auditor pode descobrir que a estimativa contabilística é mais complexa do que inicialmente previsto, o que pode colocar em causa a avaliação do risco de distorção material (por exemplo, o risco inerente pode ter que ser reavaliado na extremidade superior da escala de risco inerente devido ao efeito da complexidade) e, portanto, o auditor pode necessitar de executar procedimentos de auditoria adicionais para obter prova de auditoria suficiente e apropriada.<sup>58</sup>

- A138. Relativamente a estimativas contabilísticas que não tenham sido reconhecidas, a avaliação do auditor pode dar atenção particular sobre se o critério de reconhecimento do referencial de relato financeiro aplicável foi conseguido. Quando uma estimativa contabilística não tiver sido reconhecida, e o auditor concluir que o tratamento é apropriado, alguns referenciais de relato financeiro podem exigir a divulgação das circunstâncias nas notas às demonstrações financeiras.

Determinar se as Estimativas Contabilísticas são Razoáveis ou estão Distorcidas  
(Ref: Parágrafos 9 e 35)

- A139. Ao determinar se, com base nos procedimentos de auditoria efetuados e na prova de auditoria obtida, a estimativa de um ponto do órgão de gestão e respetivas divulgações são razoáveis, ou estão distorcidas:

- Quando a prova de auditoria suporta um intervalo, se a dimensão do intervalo pode ser ampla e, em algumas circunstâncias, pode ser múltipla da materialidade das demonstrações financeiras como um todo (ver também o parágrafo A125). Apesar de um intervalo amplo poder ser adequado nas circunstâncias, pode indicar que é importante que o auditor reconsidere se obteve prova de auditoria suficiente e apropriada relativamente à razoabilidade das quantias dentro do intervalo.
- Se a prova de auditoria pode suportar uma estimativa de um ponto que difere da estimativa de um ponto do órgão de gestão. Nestas circunstâncias, a diferença entre a estimativa de um ponto do auditor e a estimativa de um ponto do órgão de gestão constitui uma distorção.
- Se a prova de auditoria pode suportar um intervalo que não inclui a estimativa de um ponto do órgão de gestão. Nestas circunstâncias, a distorção é a diferença entre a estimativa de um ponto do órgão de gestão e o ponto mais próximo do intervalo do auditor.

<sup>58</sup> Ver também ISA 315 (Revista), parágrafo 31.

- A140. Os parágrafos A110 a A114 proporcionam orientação para ajudar o auditor a avaliar a seleção da estimativa de um ponto do órgão de gestão e respetivas divulgações a serem incluídas nas demonstrações financeiras.
- A141. Quando os procedimentos de auditoria adicionais incluírem testar a forma como o órgão de gestão desenvolveu a estimativa contabilística ou desenvolver uma estimativa de um ponto do auditor, exige-se que o auditor obtenha prova de auditoria suficiente e apropriada sobre as divulgações que descrevem a incerteza de estimação de acordo com os parágrafos 26(b) e 29(b) e outras divulgações de acordo com o parágrafo 31. O auditor considera depois a prova de auditoria obtida sobre as divulgações como parte da avaliação global, de acordo com o parágrafo 35, sobre se as estimativas contabilísticas e respetivas divulgações são razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, ou se estão distorcidas.
- A142. A ISA 450 proporciona orientação relativamente a divulgações qualitativas<sup>59</sup> e quando as distorções nas divulgações podem ser indicativas de fraude.<sup>60</sup>
- A143. Quando as demonstrações financeiras forem preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada, a avaliação do auditor sobre se as demonstrações financeiras atingem uma apresentação apropriada<sup>61</sup> inclui considerar a apresentação, estrutura e conteúdo global das demonstrações financeiras, e se as demonstrações financeiras, incluindo as respetivas notas, representam transações e acontecimentos de forma a atingir uma apresentação apropriada. Por exemplo, quando uma estimativa contabilística está sujeita a um grau mais elevado de incerteza de estimação, o auditor pode determinar que são necessárias divulgações adicionais para atingir uma apresentação apropriada. Se o órgão de gestão não incluir tais divulgações, o auditor pode concluir que as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas.
- A144. A ISA 705 (Revista)<sup>62</sup> proporciona orientação sobre as implicações na opinião do auditor quando este considera que as divulgações do órgão de gestão nas demonstrações financeiras não são adequadas ou são enganadoras, incluindo, por exemplo, no que respeita a incerteza de estimação.

### **Declarações Escritas (Ref: Parágrafo 37)**

- A145. As declarações escritas sobre estimativas contabilísticas específicas podem incluir declarações sobre o seguinte:
- Que os julgamentos significativos efetuados no desenvolvimento das estimativas contabilísticas tiverem em conta toda a informação relevante que o órgão de gestão tem conhecimento.

---

<sup>59</sup> ISA 450, parágrafo A17

<sup>60</sup> ISA 450, parágrafo A22

<sup>61</sup> ISA 700 (Revista), parágrafo 14

<sup>62</sup> ISA 705 (Revista), parágrafos 22 e 23

- Sobre a consistência e adequação da seleção ou aplicação dos métodos, pressupostos e dados usados pelo órgão de gestão no desenvolvimento das estimativas contabilísticas.
- De que os pressupostos refletem adequadamente a intenção e capacidade do órgão de gestão levar a cabo ações específicas em nome da entidade, quando relevantes para as estimativas contabilísticas e divulgações.
- Que as divulgações relacionadas com estimativas contabilísticas, incluindo as divulgações que descrevem a incerteza de estimação, são completas e razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável.
- Que foram usados competências e conhecimentos especializados no desenvolvimento das estimativas contabilísticas.
- Que não existem acontecimentos subsequentes que exigem ajustamentos às estimativas contabilísticas e respetivas divulgações nas demonstrações financeiras.
- Quando não estiverem reconhecidas ou divulgadas estimativas contabilísticas nas demonstrações financeiras, sobre a adequação da decisão do órgão de gestão de não serem cumpridos os critérios de reconhecimento e divulgação do referencial de relato financeiro aplicável.

### **Comunicação com os Encarregados da Governação, Órgão de Gestão ou Outras Partes Relevantes (Ref: Parágrafo 38)**

A146. Ao aplicar a ISA 260 (Revista), o auditor comunica com os encarregados da governação os seus pontos de vista sobre aspetos significativos das práticas contabilísticas da entidade relacionadas com estimativas contabilísticas e respetivas divulgações.<sup>63</sup> O Apêndice 2 inclui matérias específicas de estimativas contabilísticas que o auditor pode considerar comunicar com os encarregados da governação.

A147. A ISA 265 exige que o auditor comunique por escrito aos encarregados da governação deficiências significativas no controlo interno identificadas durante a auditoria.<sup>64</sup> Essas deficiências significativas podem incluir as relacionadas com controlos sobre:

- (a) A seleção e aplicação de políticas contabilísticas significativas, e a seleção e aplicação de métodos, pressupostos e dados;
- (b) A gestão do risco e sistemas relacionados;

<sup>63</sup> ISA 260 (Revista), parágrafo 16(a)

<sup>64</sup> ISA 265, parágrafo 9

- (c) A integridade dos dados, incluindo quando os dados são obtidos de uma fonte de informação externa; e
- (d) A utilização, desenvolvimento e validação de modelos, incluindo modelos obtidos de um fornecedor externo, e quaisquer ajustamentos que possam ser exigidos.

A148. Para além de comunicar com os encarregados da governação, o auditor pode ser autorizado ou obrigado a comunicar diretamente com reguladores ou supervisores prudenciais. Tal comunicação pode ser útil ao longo da auditoria ou em determinadas fases, tal como quando planeia a auditoria ou finaliza o relatório do auditor. Por exemplo, em algumas jurisdições, os reguladores de instituições financeiras procuram cooperar com os auditores na partilha de informação sobre o funcionamento e aplicação de controlos sobre atividades de instrumentos financeiros, desafios na avaliação de instrumentos financeiros em mercados inativos, perdas de crédito esperadas, e reservas de seguros enquanto outros reguladores podem procurar compreender os pontos de vista do auditor sobre aspetos significativos das operações da entidade, incluindo as estimativas de custos da entidade. Esta comunicação pode ser útil ao auditor na identificação, avaliação e resposta aos riscos de distorção material.

#### **Documentação** (Ref: Parágrafo 39)

A149. A ISA 315 (Revista)<sup>65</sup> e a ISA330<sup>66</sup> têm requisitos e proporcionam orientação sobre a documentação do conhecimento da entidade, avaliações do risco e respostas aos riscos avaliados. Esta orientação é baseada nos requisitos e orientação da ISA 230.<sup>67</sup> No contexto de estimativas contabilísticas, exige-se que o auditor prepare documentação de auditoria sobre os elementos chave do seu conhecimento da entidade e seu ambiente relacionados com estimativas contabilísticas. Adicionalmente, os julgamentos do auditor sobre os riscos de distorção material avaliados relacionados com estimativas contabilísticas, e as respostas do auditor, podem ser provavelmente suportadas por documentação de comunicações com os encarregados da governação e o órgão de gestão.

A150. Ao documentar a relação dos procedimentos de auditoria adicionais com os riscos de distorção material ao nível da asserção, de acordo com a ISA 330, esta ISA exige que o auditor tome em consideração as razões dos riscos de distorção material ao nível da asserção. Essas razões podem estar relacionados com um ou mais fatores de risco ou a avaliação do risco de controlo pelo auditor, Contudo, não se exige que o auditor documente como foram considerados todos os fatores de risco inerente na identificação e avaliação dos riscos de distorção material relacionados com cada estimativa contabilística.

---

<sup>65</sup> ISA 315 (Revista), parágrafos 32 e A152 a A155

<sup>66</sup> ISA 330, parágrafos 28 e A63

<sup>67</sup> ISA 230, parágrafo 8(c)



A151. O auditor deve também considerar documentar:

- Quando a aplicação do método do órgão de gestão envolver modelação complexa, se os julgamentos do órgão de gestão foram consistentemente aplicados e, quando aplicável, que a conceção do modelo atinge o objetivo de mensuração do referencial de relato financeiro aplicável.
- Quando a seleção e aplicação dos métodos, pressupostos significativos, ou dados for afetada por um grau de complexidade mais elevado, os julgamentos do auditor na determinação sobre se são necessárias competências e conhecimentos especializados para executar os procedimentos de avaliação de risco, para conceber e executar os procedimentos de resposta a esses riscos, ou para avaliar a prova de auditoria obtida. Nestas circunstâncias, a documentação também pode incluir como é que as competências ou conhecimento necessários foram aplicados.

A152. O parágrafo A7 da ISA 230 refere que, apesar de poder não existir apenas uma forma de documentar o ceticismo profissional do auditor, a documentação de auditoria pode, no entanto, proporcionar prova do exercício do ceticismo profissional pelo auditor. Por exemplo, relativamente a estimativas contabilísticas, quando a prova de auditoria obtida incluir prova que simultaneamente corrobora e contradiz as asserções do órgão de gestão, a documentação pode incluir como o auditor avaliou essa prova, incluindo o julgamento profissional efetuado na formação da conclusão sobre a suficiência e apropriação da prova de auditoria. Exemplos de outros requisitos nesta ISA relativamente aos quais a documentação pode proporcionar prova do exercício de ceticismo profissional pelo auditor incluem:

- O parágrafo 13(d), relativamente a como o auditor aplicou o conhecimento no desenvolvimento da sua própria expectativa das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações a serem incluídas nas demonstrações financeiras da entidade e como essa expectativa compara com as demonstrações financeiras preparadas pelo órgão de gestão;
- O parágrafo 18, o qual exige que sejam concebidos e executados procedimentos de auditoria adicionais para obter prova suficiente e apropriada de uma forma que não seja tendenciosa para obter prova de auditoria que seja corroborativa ou que exclua prova de auditoria que possa ser contraditória;
- Os parágrafos 23(b), 24(b), 25(b) e 32, os quais abordam indicadores de possível falta de isenção; e
- O parágrafo 34, o qual aborda a consideração pelo auditor de toda a prova de auditoria relevante, seja corroborativa ou contraditória.

## Apêndice 1

(Ref: Parágrafos 2, 4, 12(c), A8 e A66)

### Fatores de Risco Inerente

#### Introdução

1. Ao identificar, avaliar e responder aos riscos de distorção material ao nível da asserção para uma estimativa contabilística e divulgações relacionadas, esta ISA exige que o auditor tenha em conta o nível de incerteza de estimação a que está sujeita a estimativa contabilística e o nível a que a seleção e aplicação dos métodos, pressupostos e dados usados ao desenvolver a estimativa contabilística, e a seleção da estimativa de um ponto do órgão de gestão e as divulgações relacionadas, são afetados pela complexidade, subjetividade ou outros fatores de risco inerente.
2. O risco inerente relacionado com uma estimativa contabilística, é a suscetibilidade de uma asserção sobre a estimativa contabilística a distorção material, antes de considerar os controlos. O risco inerente resulta dos fatores de risco inerente, os quais dão origem a desafios de como fazer apropriadamente a estimativa contabilística. Este Apêndice proporciona mais detalhe sobre a natureza dos fatores de risco inerente da incerteza, subjetividade e complexidade da incerteza de estimação, e suas inter-relações, no contexto do desenvolvimento das estimativas contabilísticas e da seleção da estimativa de um ponto do órgão de gestão e divulgações relacionadas para inclusão nas demonstrações financeiras.

#### Base de Mensuração

3. A base de mensuração e a natureza, condição e circunstâncias do item das demonstrações financeiras dão origem aos atributos de avaliação relevantes. Quando o custo ou preço de um item não pode ser diretamente observado, é exigido que seja feita uma estimativa contabilística aplicando um método apropriado e usando dados e pressupostos apropriados. O método pode ser especificado pelo referencial de relato financeiro aplicável, ou ser selecionado pelo órgão de gestão, para refletir o conhecimento disponível sobre como os atributos de avaliação relevantes se espera que influenciem o custo ou preço do item na base de mensuração.

#### Incerteza da Estimação

4. A suscetibilidade a uma falta de precisão na mensuração é muitas vezes referida em referenciais contabilísticos como incerteza de mensuração. A incerteza de estimação é definida nesta ISA como a suscetibilidade a uma

falta de precisão de mensuração inerente. Isto surge quando a quantia monetária exigida para um item que está reconhecido ou divulgado nas demonstrações financeiras não pode ser mensurado com precisão através de observação direta do custo ou preço. Quando não é possível a observação direta, a estratégia de mensuração mais precisa seguinte é aplicar um método que reflita o conhecimento disponível sobre o custo ou preço para o item na base de mensuração relevante, usando dados observáveis sobre os atributos de avaliação relevantes.

5. Porém, alguns constrangimentos na disponibilidade de tal conhecimento ou dados podem limitar a verificabilidade dos inputs ao processo de mensuração e, assim, limitar a precisão dos resultados da mensuração. Adicionalmente, a maior parte dos referenciais contabilísticos reconhecem que existem constrangimentos práticos na informação que devem ser tidos em conta, tal como no caso em que o custo em obter a informação excede os benefícios. A falta de precisão na mensuração que surge destes constrangimentos é inerente porque não pode ser eliminada do processo de mensuração. Consequentemente, estes constrangimentos são fontes de incerteza de estimação. Outras fontes de incerteza de estimação que podem existir no processo de mensuração são, pelo menos em princípio, capazes de ser eliminadas se o método for aplicado dequadamente e, assim, são fontes de potencial distorção e não incerteza de estimação.
6. Quando a incerteza de estimação é relativa a futuros influxos ou exfluxos incertos de benefícios económicos que, no final, resultarão do ativo ou passivo subjacente, o resultado destes fluxos apenas serão observáveis após a data das demonstrações financeiras. Dependendo da natureza da base de mensuração aplicável e da natureza, condição e circunstâncias do item das demonstrações financeiras, este resultado pode ser diretamente observável antes de as demonstrações financeiras estarem finalizadas ou pode apenas ser diretamente observável numa data futura. Para algumas estimativas contabilísticas, poderá não haver qualquer resultado diretamente observável.
7. Alguns resultados incertos podem ser relativamente fáceis de prever com um alto grau de precisão para um determinado item. Por exemplo, a vida útil de uma máquina de produção pode ser facilmente prevista se estiver disponível informação técnica suficiente acerca da sua vida útil média. Quando não for possível prever um resultado futuro, tal como a esperança de vida de um indivíduo com base em pressupostos atuariais, com razoável precisão, é ainda possível prever esse resultado com grande precisão para um grupo de indivíduos. As bases de mensuração podem, em alguns casos, indicar um nível de portfolio como a unidade de conta relevante para efeitos de mensuração, a qual pode reduzir a inerente incerteza de estimação.

## Complexidade

8. A complexidade (isto é, a complexidade inerente ao processo de desenvolvimento de uma estimativa contabilística, antes da consideração de controlos) dá origem a risco inerente. A complexidade inerente pode surgir quando:
  - Existem muitos atributos de avaliação com muitos relacionamentos (ou relacionamentos não lineares) entre eles.
  - A determinação dos valores apropriados para um ou mais atributos de avaliação exige múltiplos conjuntos de dados.
  - São exigidos mais pressupostos no desenvolvimento da estimativa contabilística, ou quando existem correlações entre os pressupostos exigidos.
  - Os dados usados são inerentemente difíceis de identificar, capturar, aceder ou compreender.
9. A complexidade pode estar relacionada com a complexidade do método e do processo de cálculo ou do modelo usado a aplicar. Por exemplo, a complexidade do modelo pode refletir a necessidade de aplicar conceitos ou técnicas de valorização baseadas em probabilidades, fórmulas de opções de preços ou técnicas de simulação para prever resultados futuros incertos ou comportamentos hipotéticos. Da mesma forma, o processo de cálculo pode exigir dados de várias fontes, ou vários conjuntos de dados, para suportar o desenvolvimento de um pressuposto ou a aplicação de conceitos matemáticos ou estatísticos sofisticados.
10. Quanto maior for a complexidade, maior é a probabilidade de o órgão de gestão vir a precisar de aplicar conhecimentos ou competências especializadas no desenvolvimento da estimativa contabilística, ou de contratar um perito, por exemplo, em relação ao seguinte:
  - Os conceitos e técnicas de avaliação que podem ser usados no contexto dos objetivos e base de mensuração ou de outros requisitos do referencial de relato financeiro aplicável e como aplicar esses conceitos e técnicas;
  - Os atributos de avaliação subjacentes que podem ser relevantes dada a natureza da base de mensuração e a natureza, condição ou circunstâncias dos itens das demonstrações financeiras para os quais estão a ser feitas estimativas contabilísticas; ou
  - A identificação das fontes de dados apropriadas seja de fontes internas (incluindo de fontes fora do razão geral e razões auxiliares) seja de fontes externa de informação, a determinação de como tratar dificuldades potenciais na obtenção dos dados dessas fontes ou na manutenção da sua integridade quando se aplica o método, ou a compreensão da relevância e credibilidade desses dados.

11. A complexidade relacionada com os dados pode surgir, por exemplo, nas circunstâncias seguintes:
- (a) Quando os dados são difíceis de obter ou quando se relacionam com transações que não estão geralmente acessíveis. Mesmo quando esses dados estão acessíveis, por exemplo através de uma fonte de informação externa, pode ser difícil considerar a relevância e credibilidade dos dados, a menos que a fonte de informação externa divulgue informação adequada acerca das fontes de dados subjacentes que usou e acerca de qualquer processamento de dados que tenham efetuado.
  - (b) Quando os dados que reflitam os pontos de vista da fonte de informação externa acerca de acontecimentos e condições futuros, os quais podem ser relevantes para desenvolverem suporte para um pressuposto, forem difíceis de compreender sem transparência sobre a razão e a informação tida em conta no desenvolvimento daqueles pontos de vista.
  - (c) Quando determinados tipos de dados são inerentemente difíceis de compreender porque exigem conhecimento de conceitos sobre negócios ou legais tecnicamente complexos, por exemplo, quando é exigido que se conheçam adequadamente dados que incluam os termos de acordos legais acerca de transações envolvendo instrumentos financeiros ou produtos de seguros complexos.

### Subjetividade

12. A subjetividade (isto é, a subjetividade inerente ao processo de desenvolvimento de uma estimativa contabilística, antes da consideração de controlos) reflete limitações inerentes ao conhecimento ou aos dados razoavelmente disponíveis sobre atributos de avaliação. Quando existem tais limitações, o referencial de relato financeiro aplicável pode reduzir o grau de subjetividade proporcionando uma base obrigatória para fazer alguns julgamentos. Os requisitos de tal obrigação podem, por exemplo, estabelecer objetivos implícitos ou explícitos relativos a mensuração, divulgação, unidade de conta ou a aplicação de um constrangimento de custo. O referencial de relato financeiro aplicável pode também enfatizar a importância de tais julgamentos através de requisitos para divulgação acerca desses julgamentos.
13. O julgamento do órgão de gestão é geralmente necessário para determinar algumas ou todas as matérias seguintes, as quais geralmente implicam subjetividade:
- Até à extensão não especificada nos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, as abordagens, conceitos, técnicas e fatores de avaliação apropriados para usar no método de estimação, tendo presente o conhecimento disponível;

- Até à extensão em que os atributos de avaliação são observáveis quando existem várias fontes potenciais de dados, as fontes de dados apropriados a usar;
  - Até à extensão em que os atributos de avaliação não são observáveis, os pressupostos ou gama de pressupostos apropriados a preparar, tendo presente os melhores dados disponíveis incluindo, por exemplo, pontos de vista do mercado;
  - O intervalo de possíveis resultados razoáveis dos quais o órgão de gestão seleciona a sua estimativa de um ponto, e a probabilidade relativa de que alguns pontos dentro do intervalo sejam consistentes com os objetivos da base de mensuração exigida pelo referencial de relato financeiro aplicável; e
  - A seleção da estimativa de um do órgão de gestão e as respetivas divulgações a fazer nas demonstrações financeiras.
14. A elaboração de pressupostos acerca de acontecimentos e condições futuros implica o uso de julgamento cuja dificuldade varia com o grau de incerteza destes acontecimentos e condições. A precisão com que é possível prever acontecimentos e condições futuros incertos depende do grau até ao qual esses acontecimentos e condições sejam determináveis baseado no conhecimento, incluindo o conhecimento de condições, acontecimentos e resultados relacionados passados. A falta de precisão também contribui para incerteza da estimação, conforme referido acima.
15. No que diz respeito a resultados futuros, os pressupostos apenas precisarão de ser usados para as características dos resultados que sejam incertos. Por exemplo, ao considerar a mensuração de uma possível imparidade de uma conta a receber de venda de mercadorias à data do balanço, a quantia da conta a receber pode ser inequivocamente estabelecida e diretamente observável nos documentos da respetiva transação. O que pode ser incerto é a quantia, se alguma, da perda devido à imparidade. Neste caso, apenas podem ser exigidos pressupostos acerca da probabilidade da perda e da quantia e momento de tal perda.
16. Porém, noutros casos, as quantias de fluxos de caixa incorporados nos direitos relativos a um ativo podem ser incertos. Nesses casos, podem ter que ser elaborados pressupostos acerca tanto das quantias dos direitos aos fluxos de caixa subjacentes como das potenciais perdas por imparidade.
17. Pode ser necessário que o órgão de gestão considere a informação acerca dos acontecimentos e condições passados em conjunto com tendências e expectativas correntes acerca de desenvolvimentos futuros. Os acontecimentos e condições passados proporcionam informação histórica que podem evidenciar a repetição de padrões históricos que podem ser extrapolados na avaliação de resultados futuros. Esta informação histórica

pode também indicar a alteração de padrões desses comportamentos ao longo do tempo (ciclos ou tendências). Isto pode sugerir que os padrões históricos subjacentes de comportamento têm vindo a alterar sob formas de algum modo previsíveis que podem, também, ser extrapolados na avaliação de resultados futuros. Podem também estar disponíveis outros tipos de informação que possam indicar possíveis alterações de padrões de comportamento ou de ciclos ou tendências relacionadas. Podem ser necessários julgamentos difíceis acerca do valor preditivo de tal informação.

18. A extensão e natureza (incluindo o grau de subjetividade envolvido) dos julgamentos efetuados no desenvolvimento das estimativas contabilísticas podem criar a oportunidade para uma falta de isenção do órgão de gestão quando toma decisões acerca das medidas que, segundo o próprio, são as apropriadas ao fazer a estimativa contabilística. Quando também existe um alto grau de complexidade ou um alto grau de incerteza de estimação, ou ambos, o risco e a oportunidade para o órgão de gestão não ser isento ou para cometer fraude podem também aumentar.

#### **Relação da Incerteza de Estimação com a Subjetividade e a Complexidade**

19. A incerteza de estimação dá origem a uma inerente variação dos métodos possíveis, fontes de dados e pressupostos que podem ser usados para fazer a estimativa contabilística. Isto origina subjetividade e, além do mais, a necessidade de usar julgamento no seu desenvolvimento. São exigidos julgamentos para selecionar os métodos e fontes de dados apropriados, para elaborar os pressupostos e para selecionar a estimativa se um ponto do órgão de gestão e respetivas divulgações a incluir nas demonstrações financeiras. Estes julgamentos são feitos no contexto dos requisitos de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação do referencial de relato financeiro aplicável. Porém, dado que existem constrangimentos sobre a disponibilidade e acessibilidade do conhecimento ou da informação para suportar esses julgamentos, os mesmos são, por natureza, subjetivos.
20. A subjetividade nestes julgamentos cria a oportunidade para haver faltas de isenção do órgão de gestão, intencionais ou não intencionais, ao fazê-los. Muitos referenciais contabilísticos exigem que a informação preparada para ser incluída nas demonstrações financeiras deve ser neutral (isto é, não deve ser tendenciosa). Dado que a falta de isenção pode, em princípio, ser eliminada do processo de estimação, as fontes de potencial falta de isenção nos julgamentos feitos para tratar a subjetividade são fontes de potencial distorção e não fontes de incerteza de estimação.
21. A variação inerente nos possíveis métodos, fontes de dados e pressupostos que podem ser usados para fazer a estimativa contabilística (ver o parágrafo 19) também dá origem a variação nos possíveis resultados da mensuração. A dimensão do intervalo de possíveis resultados de mensuração razoáveis resulta do grau de incerteza de estimação e é muitas vezes referida como a

sensibilidade da estimativa contabilística. Adicionalmente à determinação dos resultados da mensuração, um processo de estimação também envolve a análise do efeito das variações inerentes nos possíveis métodos, fontes de dados e pressupostos do intervalo de possíveis resultados de mensuração razoáveis (referida como análise de sensibilidade).

22. O desenvolvimento de uma apresentação nas demonstrações de uma estimativa contabilística, a qual, quando exigida pelo referencial de relato financeiro aplicável, atinge a representação fiel (isto é, completa, neutral e isenta de erro), inclui fazer julgamentos apropriados ao selecionar uma estimativa de um ponto do órgão de gestão que seja adequadamente escolhido de uma variedade de possíveis resultados de mensuração razoáveis e das respectivas divulgações que descrevam de forma apropriada a incerteza de estimação. Estes julgamentos podem implicar eles próprios subjetividade, dependendo da natureza dos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável que tratem destas matérias. Por exemplo, o referencial de relato financeiro aplicável pode exigir uma base específica (tal como uma probabilidade média ponderada ou uma melhor estimativa) para a seleção da estimativa de um ponto do órgão de gestão. Da mesma forma, pode também exigir divulgações específicas ou divulgações que satisfaçam determinados objetivos ou divulgações que sejam exigidas para atingir apresentação apropriada nas circunstâncias.
23. Embora uma estimativa contabilística que esteja sujeita a um alto grau de incerteza de estimação possa ser menos precisa em termos de mensuração do que uma estimativa sujeita a um menor grau de incerteza, pode, ainda assim, ter relevância suficiente para os utilizadores das demonstrações financeiras para ser reconhecida nas mesmas se, quando exigido pelo referencial de relato financeiro aplicável, puder ser atingida representação fiel do item. Em alguns casos, a incerteza de estimação pode ser tão grande que os critérios de reconhecimento do referencial de relato financeiro aplicável não são satisfeitos e a estimativa não pode ser reconhecida nas demonstrações financeiras. Mesmo nestas circunstâncias, podem ainda ser relevantes requisitos de divulgação, por exemplo, para divulgar a estimativa de um ponto ou intervalo de possíveis resultados de mensuração razoáveis e para descrever a incerteza de estimação e os constrangimentos em reconhecer o item. Os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável que se aplicam nestas circunstâncias podem estar especificados em maior ou menor grau. Assim, nestas circunstâncias, haverá julgamentos adicionais que implicam subjetividade.



**Apêndice 2**

(Ref: Parágrafo A146)

**Comunicações com os Encarregados da Governação**

As matérias que o auditor deve considerar na comunicação com os encarregados da governação relacionadas com os seus pontos de vista acerca dos aspetos qualitativos significativos das práticas contabilísticas da entidade relativas às estimativas contabilísticas e respetivas divulgações incluem:

- (a) A forma como o órgão de gestão identifica transações, outros acontecimentos e condições que possam dar origem à necessidade de fazer, ou alterar, estimativas contabilísticas e divulgações relacionadas.
- (b) Os riscos de distorção material.
- (c) A materialidade relativa da estimativa contabilística para as demonstrações financeiras como um todo.
- (d) A compreensão (ou falta dela) pelo órgão de gestão sobre a natureza e extensão das estimativas contabilísticas e os riscos a elas associados.
- (e) Se o órgão de gestão aplicou competências ou conhecimentos especializados apropriados, ou contratou peritos apropriados.
- (f) Os pontos de vista do auditor acerca das diferenças entre a estimativa de um ponto, ou intervalo, do auditor e a estimativa e um ponto do órgão de gestão.
- (g) Os pontos de vista do auditor acerca da apropriação da seleção das políticas contabilísticas relativas às estimativas contabilísticas e acerca da apresentação das estimativas nas demonstrações financeiras.
- (h) Indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão.
- (i) Se houve ou devia ter havido uma alteração desde o período anterior nos métodos para fazer as estimativas contabilísticas.
- (j) Quando houve uma alteração desde o período anterior nos métodos para desenvolver as estimativas contabilísticas, a razão para tal e o resultado de estimativas contabilísticas em períodos anteriores.
- (k) Se os métodos do órgão de gestão para desenvolver as estimativas contabilísticas, incluindo nos casos em que utilizou um modelo, são apropriados no contexto dos objetivos de mensuração, da natureza, condições ou circunstâncias e de outros requisitos do referencial de relato financeiro aplicável.

- (l) A natureza e consequências dos pressupostos significativos usados nas estimativas contabilísticas e o grau de subjetividade envolvido no desenvolvimento dos pressupostos.
- (m) Se os pressupostos significativos são consistentes entre si e com outros usados noutras estimativas contabilísticas, ou com pressupostos usados em outras áreas das atividades da entidade.
- (n) Quando relevante para a apropriação dos pressupostos significativos ou para a apropriada aplicação do referencial de relato financeiro aplicável, se o órgão de gestão tem a intenção de tomar medidas específicas e tem a capacidade de o fazer.
- (o) A forma como o órgão de gestão considerou pressupostos ou resultados alternativos e a razão para os rejeitar, ou a forma como o órgão de gestão tratou a incerteza de estimação ao fazer as estimativas.
- (p) Se os dados e pressupostos significativos usados pelo órgão de gestão ao fazer as estimativas contabilísticas são apropriados no contexto do referencial de relato financeiro aplicável.
- (q) A relevância e credibilidade da informação obtida de fontes de informação externas.
- (r) Dificuldades significativas sentidas ao obter prova de auditoria suficiente e apropriada relacionada com os dados obtidos de uma fonte externa de informação ou com as valorizações efetuadas pelo órgão de gestão ou um perito do órgão de gestão.
- (s) Diferenças significativas entre os julgamentos do auditor e do órgão de gestão ou de um perito do órgão de gestão com respeito a valorizações.
- (t) Os efeitos potenciais nas demonstrações financeiras da entidade de riscos e exposições materiais que seja exigido divulgar nas demonstrações financeiras, incluindo a incerteza de estimação associada a estimativas contabilísticas.
- (u) A razoabilidade das divulgações sobre a incerteza de estimação nas demonstrações financeiras.
- (v) Se as decisões do órgão de gestão relativas ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação das estimativas contabilísticas e divulgações relacionadas nas demonstrações financeiras estão de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.

# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 550

## PARTES RELACIONADAS

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

### ÍNDICE

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1
Natureza dos Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas .....	2
Responsabilidades do Auditor .....	3–7
Data de Eficácia .....	8
<b>Objetivos</b> .....	9
<b>Definições</b> .....	10
<b>Requisitos</b>	
Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas .....	11–17
Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas .....	18–19
Resposta aos Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas .....	20–24
Avaliação da Contabilização e Divulgação dos Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas Identificadas .....	25
Declarações Escritas .....	26
Comunicação com os Encarregados da Governança .....	27
Documentação .....	28
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Responsabilidades do Auditor .....	A1–A3
Definição de Parte Relacionada .....	A4–A7
Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas .....	A8–A28
Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas .....	A29–A30

PARTES RELACIONADAS

Resposta aos Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas .....	A31–A45
Avaliação da Contabilização e Divulgação dos Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas Identificadas .....	A46–A47
Declarações Escritas .....	A48–A49
Comunicação com os Encarregados da Governança .....	A50

---

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 550, *Partes Relacionadas*, 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 as responsabilidades do auditor respeitantes aos relacionamentos e transações com partes relacionadas quando executa uma auditoria de demonstrações financeiras. Especificamente, desenvolve a forma como a ISA 315 (Revista),<sup>1</sup> a ISA 330,<sup>2</sup> e a ISA 240<sup>3</sup> devem ser aplicadas em relação aos riscos de distorção material associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas.

### Natureza dos Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas

2. Muitas transações com partes relacionadas realizam-se no âmbito normal da atividade. Nestas circunstâncias, não acarretam risco mais alto de distorção material das demonstrações financeiras do que transações similares com partes não relacionadas. Porém, a natureza das relações e das transações com partes relacionadas pode, nalgumas circunstâncias, dar origem a riscos mais altos de distorção material das demonstrações financeiras do que transações com partes não relacionadas. Por exemplo:
  - As partes relacionadas podem operar através de um conjunto alargado e complexo de relações e estruturas, com um aumento correspondente na complexidade das transações com partes relacionadas.
  - Os sistemas de informação podem não ser eficazes na identificação ou sumarização de transações e saldos entre uma entidade e as suas partes relacionadas.
  - As transações com partes relacionadas podem não ser efetuadas segundo termos e condições de mercado normais; por exemplo, algumas transações com partes relacionadas podem ser efetuadas sem qualquer retribuição.

### Responsabilidades do Auditor

3. Dado que as partes relacionadas não são independentes umas das outras, muitos referenciais de relato financeiro estabelecem requisitos específicos de contabilização e divulgação para as relações, transações e saldos com partes relacionadas, para permitir que os utilizadores das demonstrações financeiras possam compreender a sua natureza e os seus efeitos reais ou potenciais sobre as demonstrações financeiras. Quando o referencial de relato financeiro

<sup>1</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*

<sup>2</sup> ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

<sup>3</sup> ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*

aplicável estabelecer tais requisitos, o auditor tem a responsabilidade de executar procedimentos de auditoria para identificar, avaliar e responder aos riscos de distorção material provenientes da não contabilização e divulgação apropriadas pela entidade das relações, transações e saldos com partes relacionadas de acordo com os requisitos do referencial.

4. Mesmo que o referencial de relato financeiro aplicável estabeleça requisitos mínimos ou não estabeleça requisitos sobre partes relacionadas, o auditor terá de tomar conhecimento dos relacionamentos e transações com partes relacionadas de forma suficiente para ser capaz de concluir se as demonstrações financeiras, na medida em que sejam afetadas por esses relacionamentos e transações: (Ref: Parágrafo A1)
  - (a) Garantem uma apresentação apropriada (para referenciais de apresentação apropriada); ou (Ref: Parágrafo A2)
  - (b) Não são enganadoras (para referenciais de cumprimento). (Ref: Parágrafo A3)
5. Além disso, o conhecimento dos relacionamentos e transações com partes relacionadas da entidade é relevante para a avaliação pelo auditor sobre se estão presentes um ou mais riscos de fraude conforme exigido pela ISA 240<sup>4</sup>, porque a fraude pode ser cometida mais facilmente através de partes relacionadas.
6. Dadas as limitações inerentes de uma auditoria, existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais das demonstrações financeiras possam não ser detetadas, mesmo que a auditoria seja devidamente planejada e executada de acordo com as ISA.<sup>5</sup> No contexto das partes relacionadas, os potenciais efeitos de limitações inerentes sobre a capacidade do auditor para detetar distorções materiais são maiores por razões como:
  - O órgão de gestão pode não ter conhecimento da existência de todos os relacionamentos e transações com partes relacionadas, especialmente se o referencial de relato financeiro aplicável não estabelecer requisitos aplicáveis a essas partes relacionadas.
  - As relações entre partes relacionadas podem representar uma maior oportunidade para conluio, encobrimento ou manipulação pelo órgão de gestão.
7. Planejar e executar a auditoria com ceticismo profissional como exigido pela ISA 200<sup>6</sup> é, assim, particularmente importante neste contexto, dado o potencial

---

<sup>4</sup> ISA 240, parágrafo 25

<sup>5</sup> ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafos A53 e A54

<sup>6</sup> ISA 200, parágrafo 15

para que existam relacionamentos e transações com partes relacionadas que não foram divulgados. Os requisitos desta ISA são concebidos para ajudar o auditor a identificar e avaliar os riscos de distorção material associados a relacionamentos e transações com partes relacionadas e a conceber procedimentos de auditoria para dar resposta aos riscos avaliados.

### Data de Eficácia

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

### Objetivos

9. Os objetivos do auditor são:
  - (a) Independentemente de o referencial de relato financeiro aplicável estabelecer ou não requisitos sobre partes relacionadas, obter um conhecimento suficiente dos relacionamentos e transações com partes relacionadas para ser capaz de:
    - (i) Reconhecer fatores de risco de fraude, se existirem, provenientes de relacionamentos e transações com partes relacionadas e que sejam relevantes para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material devido a fraude; e
    - (ii) Concluir, com base na prova de auditoria obtida, se as demonstrações financeiras, na medida em que são afetadas por esses relacionamentos e transações:
      - a. Garantem uma apresentação apropriada (para referenciais de apresentação apropriada); ou
      - b. Não são enganadoras (para referenciais de cumprimento); e
  - (b) Além disso, quando o referencial de relato financeiro aplicável estabelecer requisitos sobre partes relacionadas, obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se os relacionamentos e transações com partes relacionadas foram apropriadamente identificados, contabilizados e divulgados nas demonstrações financeiras de acordo com o referencial.

### Definições

10. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
  - (a) Parte relacionada – Uma parte que é ou: (Ref: Parágrafo A4 a A7)
    - (i) Uma parte relacionada como definido no referencial de relato financeiro aplicável; ou

- (ii) No caso de um referencial de relato financeiro aplicável que estabelece requisitos mínimos ou não estabelece requisitos sobre partes relacionadas:
  - a. Uma pessoa ou outra entidade que tem controlo ou influência significativa, direta ou indiretamente por meio de um ou mais intermediários, sobre a entidade que relata;
  - b. Uma outra entidade sobre a qual a entidade que relata tem controlo ou influência significativa direta ou indiretamente por meio de um ou mais intermediários; ou
  - c. Uma outra entidade que está sob controlo comum com a entidade que relata tendo:
    - i. Controlo de propriedade comum;
    - ii. Proprietários que são membros próximos da família; ou
    - iii. Gestão principal comum.

Porém, as entidades que estão sob controlo comum por um Estado (isto é, um governo nacional, regional ou local) não são consideradas relacionadas salvo se empreenderem transações significativas ou partilharem recursos numa extensão significativa umas com as outras.

- (b) Transação entre partes não relacionadas – Uma transação efetuada em determinados termos e condições, de livre vontade, entre um comprador e um vendedor que não são relacionados e que atuam de forma independente um do outro na defesa dos seus próprios interesses.

## Requisitos

### Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas

- 11. No âmbito dos procedimentos de avaliação do risco e atividades relacionadas que a ISA 315 (Revista) e a ISA 240 exigem que o auditor execute durante a auditoria<sup>7</sup>, o auditor deve executar os procedimentos de auditoria e atividades relacionadas estabelecidos nos parágrafos 12 a 17 para obter informação relevante para identificar os riscos de distorção material associados a relacionamentos e transações com partes relacionadas. (Ref: Parágrafo A8)

---

<sup>7</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 5; ISA 240, parágrafo 17



*Tomar Conhecimento dos Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas da Entidade*

12. As discussões no seio da equipa de trabalho exigidas pela ISA 315 (Revista) e pela ISA 240<sup>8</sup> devem incluir considerações específicas sobre a suscetibilidade das demonstrações financeiras a distorção material devido a fraude ou erro que possa resultar dos relacionamentos e transações da entidade com partes relacionadas. (Ref: Parágrafos A9 e A10)
13. O auditor deve proceder a indagações junto do órgão de gestão sobre:
  - (a) A identidade das partes relacionadas da entidade, incluindo as alterações face ao período anterior; (Ref: Parágrafos A11-A14)
  - (b) A natureza das relações entre a entidade e essas partes relacionadas; e
  - (c) Se a entidade celebrou quaisquer transações com essas partes relacionadas durante o período e, em caso afirmativo, o tipo e finalidade das transações.
14. O auditor deve proceder a indagações junto do órgão de gestão e outros dentro da entidade e executar outros procedimentos de avaliação do risco considerados apropriados para se inteirar dos controlos, se existirem, que o órgão de gestão estabeleceu para: (Ref: Parágrafos A15 a A20)
  - (a) Identificar, contabilizar e divulgar os relacionamentos e transações com partes relacionadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável;
  - (b) Autorizar e aprovar transações e acordos significativos com partes relacionadas; e (Ref: Parágrafo A21)
  - (c) Autorizar e aprovar transações e acordos significativos fora do âmbito normal da atividade.

*Estar Atento à Informação sobre Partes Relacionadas ao Rever Registos ou Documentos*

15. Durante a auditoria, o auditor deve estar atento, ao inspecionar registos ou documentos, relativamente a acordos ou outras informações que possam indicar a existência de relacionamentos e transações com partes relacionadas que o órgão de gestão não tenha previamente identificado ou divulgado ao auditor. (Ref: Parágrafos A22 e A23)

Em particular relativamente à eventual existência de relacionamentos e transações com partes relacionadas que o órgão de gestão não tenha previamente identificado ou divulgado ao auditor, este deve analisar:

<sup>8</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 10; ISA 240, parágrafo 16

- (a) Confirmações bancárias e de advogados obtidas no âmbito dos procedimentos do auditor;
  - (b) Atas de reuniões de acionistas e dos encarregados da governação; e
  - (c) Outros registos ou documentos que o auditor considere necessários nas circunstâncias da entidade.
16. Se o auditor identificar transações significativas fora do âmbito normal da atividade da entidade ao executar os procedimentos de auditoria exigidos pelo parágrafo 15 ou através de outros procedimentos de auditoria, deve questionar o órgão de gestão sobre: (Ref: Parágrafos A24 e A25)
- (a) A natureza dessas transações; e (Ref: Parágrafo A26)
  - (b) Se poderão estar envolvidas partes relacionadas. (Ref: Parágrafo A27)

*Partilha de Informação sobre Partes Relacionadas com a Equipa de Trabalho*

17. O auditor deve partilhar com os outros membros da equipa de trabalho a informação relevante obtida sobre as partes relacionadas da entidade. (Ref: Parágrafo A28)

**Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas**

18. Em cumprimento dos requisitos da ISA 315 (Revista) no sentido de identificar e avaliar os riscos de distorção material<sup>9</sup>, o auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção material associados a relacionamentos e transações com partes relacionadas e determinar se quaisquer desses riscos constituem riscos significativos. Ao fazer esta determinação, o auditor deve tratar as transações significativas com partes relacionadas identificadas fora do âmbito normal da atividade da entidade como dando origem a riscos significativos.
19. Se o auditor identificar fatores de risco de fraude (incluindo circunstâncias relativas à existência de uma parte relacionada com influência dominante) quando executa os procedimentos de avaliação do risco e atividades relacionadas associadas a partes relacionadas, deve considerar tal informação quando identifica e avalia os riscos de distorção material devido a fraude ou erro de acordo com a ISA 240. (Ref: Parágrafos A6, A29 e A30)

---

<sup>9</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 25

**Resposta aos Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas**

20. Como parte do requisito da ISA 330 no sentido de que o auditor dê resposta aos riscos avaliados<sup>10</sup>, ele concebe e executa procedimentos de auditoria adicionais para obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os riscos de distorção material avaliados associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas. Estes procedimentos de auditoria devem incluir os exigidos pelos parágrafos 21 a 24. (Ref: Parágrafos A31 a A34)

*Identificação de Partes Relacionadas ou de Transações Significativas com Partes Relacionadas Anteriormente Não Identificadas ou Não Divulgadas*

21. Se o auditor identificar acordos ou informações que sugiram a existência de relações ou transações com partes relacionadas que o órgão de gestão não tenha previamente identificado ou divulgado ao auditor, este deve determinar se as circunstâncias subjacentes confirmam a existência dessas relações ou transações.
22. Se o auditor identificar partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas que o órgão de gestão não tenha anteriormente identificado ou divulgado ao auditor, deve:
- (a) Comunicar prontamente a informação relevante aos outros membros da equipa de trabalho; (Ref: Parágrafo A35)
  - (b) Quando o referencial de relato financeiro aplicável estabelecer requisitos sobre partes relacionadas:
    - (i) Solicitar ao órgão de gestão que identifique todas as transações com as partes relacionadas recém identificadas para avaliação posterior pelo auditor; e
    - (ii) Indagar quanto às razões por que os controlos da entidade aplicáveis aos relacionamentos e transações com partes relacionadas não permitiram a identificação ou divulgação dessas relações ou transações;
  - (c) Executar procedimentos substantivos de auditoria apropriados em relação a essas partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas recém identificadas; (Ref: Parágrafo A36)
  - (d) Reconsiderar o risco de que possam existir outras partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas que o órgão de gestão não tenha previamente identificado ou divulgado ao auditor e executar procedimentos de auditoria adicionais conforme necessário; e

<sup>10</sup> ISA 330, parágrafos 5 e 6

- (e) Se a não divulgação pelo órgão de gestão se afigurar intencional (e, portanto, indicativa de um risco de distorção material devido a fraude), avaliar as implicações para a auditoria. (Ref: Parágrafo A37)

*Transações Significativas com Partes Relacionadas Identificadas fora do Âmbito Normal da Atividade da Entidade*

- 23. Relativamente a transações significativas com partes relacionadas identificadas fora do âmbito normal da atividade da entidade, o auditor deve:
  - (a) Inspeccionar os contratos ou acordos subjacentes, se existirem, e avaliar se:
    - (i) A justificação económica (ou a sua falta) das transações sugere que possam ter sido celebradas para levar a efeito relato financeiro fraudulento ou esconder a apropriação indevida de ativos;<sup>11</sup> (Ref: Parágrafos A38 e A39)
    - (ii) Os termos das transações são consistentes com as explicações do órgão de gestão; e
    - (iii) As transações foram devidamente contabilizadas e divulgadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável; e
  - (b) Obter prova de auditoria de que as transações foram apropriadamente autorizadas e aprovadas. (Ref: Parágrafos A40 e A41)

*Asserções de que as Transações com Partes Relacionadas Foram Conduzidas em Termos Equivalentes ao que Aconteceria numa Transação Entre Partes Não Relacionadas*

- 24. Se o órgão de gestão tiver feito nas demonstrações financeiras uma asserção considerando que uma transação com uma parte relacionada foi conduzida em termos equivalentes ao que aconteceria numa transação entre partes não relacionadas, o auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca dessa asserção. (Ref: Parágrafos A42 a A45)

**Avaliação da Contabilização e Divulgação dos Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas Identificadas**

- 25. Ao formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras de acordo com a ISA 700 (Revista),<sup>12</sup> o auditor deve avaliar: (Ref: Parágrafo A46)

---

<sup>11</sup> ISA 240, parágrafo 33(c)

<sup>12</sup> ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, parágrafos 10 a 15

- (a) Se os relacionamentos e transações com partes relacionadas identificadas foram apropriadamente contabilizados e divulgados de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável; e (Ref: Parágrafo A47)
- (b) Se os efeitos dos relacionamentos e transações com partes relacionadas:
  - (i) Não permitem que as demonstrações financeiras representem uma apresentação apropriada (para referenciais de apresentação apropriada); ou
  - (ii) Fazem com que as demonstrações financeiras sejam enganadoras (para referenciais de cumprimento).

### **Declarações Escritas**

26. Quando o referencial de relato financeiro estabelece requisitos sobre partes relacionadas, o auditor deve obter declarações escritas do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação no sentido de que: (Ref: Parágrafos A48 e A49)
- (a) Divulgaram ao auditor a identidade das partes relacionadas da entidade e todos os relacionamentos e transações com partes relacionadas de que têm conhecimento; e
  - (b) Contabilizaram e divulgaram apropriadamente tais relacionamentos e transações de acordo com os requisitos do referencial.

### **Comunicação com os Encarregados da Governação**

27. Salvo se todos os encarregados da governação estiverem envolvidos na gestão da entidade,<sup>13</sup> o auditor deve comunicar aos encarregados da governação as matérias significativas que surgiram durante a auditoria em conexão com as partes relacionadas da entidade. (Ref: Parágrafo A50)

### **Documentação**

28. O auditor deve incluir na documentação de auditoria os nomes das partes relacionadas identificadas e a natureza dos relacionamentos em causa.<sup>14</sup>

\*\*\*

<sup>13</sup> ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*, parágrafo 13

<sup>14</sup> ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafos 8 a 11, e parágrafo A6

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Responsabilidades do Auditor

*Referenciais de Relato Financeiro que Estabelecem Requisitos Mínimos sobre Partes Relacionadas (Ref: Parágrafo 4)*

- A1. Um referencial de relato financeiro aplicável que estabelece requisitos mínimos sobre partes relacionadas é aquele que define o significado de parte relacionada mas em que essa definição tem um âmbito substancialmente mais reduzido do que a definição estabelecida no parágrafo 10(b)(ii) desta ISA, de tal forma que um requisito de divulgação de relacionamentos e transações com partes relacionadas previsto nesse referencial será aplicável a bastante menos relacionamentos e transações com partes relacionadas.

*Referenciais de Apresentação Apropriada (Ref: Parágrafo 4(a))*

- A2. No contexto de um referencial de apresentação apropriada,<sup>15</sup> os relacionamentos e transações com partes relacionadas podem dar origem a que as demonstrações financeiras não garantam uma apresentação apropriada se, por exemplo, a realidade económica de tais relacionamentos e transações não estiver apropriadamente refletida nas demonstrações financeiras. Por exemplo, a apresentação apropriada pode não ser conseguida se a venda de uma propriedade pela entidade a um acionista com controlo por um preço acima ou abaixo do justo valor de mercado tiver sido contabilizada como uma transação envolvendo um lucro ou prejuízo para a entidade quando poderá constituir uma contribuição ou um retorno de capital ou o pagamento de um dividendo.

*Referenciais de Cumprimento (Ref: Parágrafo 4(b))*

- A3. No contexto de um referencial de cumprimento, se os relacionamentos e transações com partes relacionadas dão ou não origem a que as demonstrações financeiras sejam enganadoras nos termos da ISA 700 depende das circunstâncias particulares do trabalho. Por exemplo, mesmo que a não divulgação de transações com partes relacionadas esteja em conformidade com o referencial e com a lei ou regulamento aplicáveis, as demonstrações financeiras podem ser enganadoras se uma parte substancial do rédito da entidade for obtido a partir de transações com partes relacionadas e se tal facto não for divulgado. Porém, será extremamente raro que o auditor considere que demonstrações financeiras preparadas e apresentadas de acordo com um

---

<sup>15</sup> ISA 200, parágrafo 13(a), define o significado de referenciais de apresentação apropriada e de cumprimento.

referencial de cumprimento sejam consideradas enganadoras se, de acordo com a ISA 210<sup>16</sup> tiver determinado que o referencial é aceitável.<sup>17</sup>

**Definição de Parte Relacionada** (Ref: Parágrafo 10(b))

- A4. Muitos referenciais de relato financeiro abordam os conceitos de controle e de influência significativa. Se bem que possam ser utilizados diferentes termos, de forma geral é entendido que:
- (a) Controle é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade de forma a obter benefícios das suas atividades; e
  - (b) Influência significativa (que pode ser obtida por detenção de partes sociais, estatuto ou acordo) é o poder de participar nas decisões de política financeira e operacional de uma entidade, mas não o controle dessas políticas.
- A5. A existência das seguintes relações pode indicar a presença de controle ou influência significativa:
- (a) Detenção direta ou indireta de capital ou de outros interesses financeiros na entidade.
  - (b) Detenção direta ou indireta pela entidade de capital ou de outros interesses financeiros noutras entidades.
  - (c) Fazer parte dos encarregados da governação ou dos membros chave da gestão (isto é, os membros do órgão de gestão que tenham a autoridade e a responsabilidade pelo planeamento, direção e controle das atividades da entidade).
  - (d) Ser um membro próximo da família de qualquer pessoa referida na alínea (c).
  - (e) Ter uma forte relação de negócio com qualquer pessoa referida na alínea (c).

*Partes Relacionadas com Influência Dominante*

- A6. As partes relacionadas, em virtude da sua capacidade de exercer controle ou influência significativa, podem estar em posição de exercer influência dominante sobre a entidade ou sobre o seu órgão de gestão. A consideração deste comportamento é relevante ao identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude, como explicado adiante nos parágrafos A29 e A30.

<sup>16</sup> ISA 210, *Aceitar os Termos de um Trabalho de Auditoria*, parágrafo 6(a)

<sup>17</sup> ISA 700 (Revista), parágrafo A17

*Entidades com Finalidade Especial como Partes Relacionadas*

- A7. Em algumas circunstâncias, uma entidade com finalidade especial<sup>18</sup> pode ser uma parte relacionada da entidade porque esta a pode, em substância, controlar, mesmo que possua pouco ou não possua nenhum capital próprio da entidade com finalidade especial.

**Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas**

*Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas (Ref: Parágrafo 11)*

Considerações Específicas para Entidades do Setor Público

- A8. As responsabilidades do auditor do setor público no que respeita aos relacionamentos e transações com partes relacionadas podem ser afetadas pelo mandato de auditoria ou por obrigações de entidades do setor público resultantes de lei, regulamento ou outra autoridade. Consequentemente, as responsabilidades do auditor do setor público podem não se limitar a tratar os riscos de distorção material associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas, podendo também incluir uma responsabilidade mais vasta pelo tratamento dos riscos de incumprimento da lei, regulamento ou outra autoridade que regem as organizações do setor público e estabelecem requisitos específicos na condução de negócios com partes relacionadas. Adicionalmente, o auditor do setor público poderá ter de tomar em consideração requisitos de relato financeiro do setor público relativos a relacionamentos e transações com partes relacionadas que possam diferir dos requisitos aplicáveis ao setor privado.

*Conhecimento dos Relacionamentos e Transações da Entidade com Partes Relacionadas*

Discussão no seio da Equipa de Trabalho (Ref: Parágrafo 12)

- A9. As matérias que podem ser tratadas na discussão no seio da equipa de trabalho incluem:
- A natureza e extensão dos relacionamentos e transações com partes relacionadas (usando, por exemplo, o registo do auditor sobre partes relacionadas identificadas, atualizado após cada auditoria).
  - Salientar a importância de manter o ceticismo profissional ao longo de toda a auditoria no que respeita ao potencial de distorção material associada aos relacionamentos e transações com partes relacionadas.
  - As circunstâncias ou condições da entidade que possam indicar a

---

<sup>18</sup> ISA 315 (Revista), parágrafos A34 e A35, proporciona orientação respeitante à natureza de uma entidade com finalidade especial.



existência de relações ou transações com partes relacionadas que o órgão de gestão não tenha identificado ou divulgado ao auditor (por exemplo, uma estrutura organizacional complexa, o uso de entidades com finalidade especial para transações fora do balanço ou um sistema de informação inadequado).

- Os registos ou documentos que possam indicar a existência de relacionamentos e transações com partes relacionadas.
- A importância atribuída pelo órgão de gestão e pelos encarregados da governação à identificação, contabilização apropriada e divulgação de relacionamentos e transações com partes relacionadas (se o referencial de relato financeiro aplicável estabelecer requisitos sobre partes relacionadas) e o risco associado de derrogação de controlos relevantes pelo órgão de gestão.

A10. Além disso, a discussão no contexto da fraude pode incluir considerações específicas sobre a forma como as partes relacionadas podem estar envolvidas em fraude. Por exemplo:

- A forma como as entidades com finalidade especial controladas pelo órgão de gestão podem ser usadas para facilitar uma gestão dos resultados.
- A forma como as transações entre a entidade e um parceiro de negócio conhecido de um membro chave do órgão de gestão podem ter sido combinadas para facilitar a apropriação indevida de ativos da entidade.

#### Identidade das Partes Relacionadas da Entidade (Ref: Parágrafo 13(a))

- A11. Nos casos em que o referencial de relato financeiro estabeleça requisitos sobre partes relacionadas, o órgão de gestão terá provavelmente facilidade em dispor de informação respeitante à identidade das partes relacionadas da entidade, na medida em que os seus sistemas de informação precisam de registar, processar e resumir os relacionamentos e transações com partes relacionadas a fim de habilitar a entidade a satisfazer os requisitos de contabilização e de divulgação desse referencial. O órgão de gestão terá portanto provavelmente à sua disposição uma lista exaustiva das partes relacionadas e das alterações relativas ao período anterior. Para os trabalhos recorrentes, proceder a indagações proporciona uma base para comparar a informação facultada pelo órgão de gestão com o registo do auditor sobre partes relacionadas preparado em auditorias anteriores.
- A12. Porém, quando o referencial não estabelece requisitos sobre partes relacionadas, a entidade pode não dispor de tais sistemas de informação. Nessas circunstâncias, é possível que o órgão de gestão não tenha conhecimento da existência de todas as partes relacionadas. Apesar de tudo, o requisito que obriga às indagações especificadas no parágrafo 13 continua

a ser aplicável porque o órgão de gestão pode ter conhecimento de partes que satisfazem a definição de parte relacionada estabelecida nesta ISA. Em tal caso, porém, as indagações do auditor respeitantes à identidade das partes relacionadas da entidade serão provavelmente integradas nos procedimentos de avaliação do risco e atividades relacionadas do auditor executadas de acordo com a ISA 315 para obter informação respeitante:

- Às estruturas de propriedade e de governação da entidade;
- Aos tipos de investimentos que a entidade está a fazer ou planeia fazer; e
- À forma como a entidade está estruturada e é financiada.

No caso particular de relações de controlo comum, como o órgão de gestão está em melhores condições de conhecer tais relações se estas tiverem relevância económica para a entidade, as indagações do auditor serão provavelmente mais eficazes se se orientarem para verificar se as partes com as quais a entidade empreende transações significativas ou partilha recursos num nível significativo são partes relacionadas.

- A13. No contexto de uma auditoria de grupo, a ISA 600 exige que a equipa de trabalho do grupo proporcione ao auditor de cada componente uma lista das partes relacionadas preparada pelo órgão de gestão do grupo e de quaisquer outras partes relacionadas de que a equipa de trabalho do grupo tenha conhecimento.<sup>19</sup> Quando a entidade for um componente de um grupo, esta informação proporciona uma base útil para as indagações do auditor ao órgão de gestão no que respeita à identidade das partes relacionadas da entidade.
- A14. O auditor pode também obter alguma informação respeitante à identidade das partes relacionadas da entidade por meio de indagações durante o processo de aceitação ou continuação do trabalho.

#### Os Controlos da Entidade sobre Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas (Ref: Parágrafo 14)

- A15. Outros dentro da entidade são aqueles que se considera provavelmente têm conhecimento dos relacionamentos e transações com partes relacionadas da entidade e dos controlos da entidade sobre tais relacionamentos e transações. Podem incluir, na medida em que não façam parte do órgão de gestão:
- Os encarregados da governação;
  - Pessoal em posição de iniciar, processar ou registar transações que sejam não só significativas, mas também fora do âmbito normal da atividade da entidade e os que supervisionam ou monitorizam tal pessoal;

---

<sup>19</sup> ISA 600, *Considerações Especiais – Auditoria de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho de Auditores do Componente)*, parágrafo 40(e)

- Auditores Internos;
- Consultores jurídicos da entidade; e
- O responsável pela área de ética ou pessoa equivalente.

A16. A auditoria é conduzida no pressuposto de que o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação reconhecem e compreendem que têm responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, incluindo quando relevante a sua apresentação apropriada, e pelo controlo interno que o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação determinem ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras que estejam isentas de distorção material devido a fraude ou a erro.<sup>20</sup> Consequentemente, quando o referencial estabelecer requisitos sobre partes relacionadas, a preparação de demonstrações financeiras exige que o órgão de gestão, com a supervisão dos encarregados da governação, conceba, implemente e mantenha controlos adequados sobre os relacionamentos e transações com partes relacionadas para que sejam identificadas e apropriadamente contabilizadas e divulgadas de acordo com o referencial. No seu papel de supervisão, os encarregados da governação são responsáveis por monitorizar a forma como o órgão de gestão cumpre a sua responsabilidade por tais controlos. Independentemente de quaisquer requisitos sobre partes relacionadas que o referencial possa estabelecer, os encarregados da governação podem, no seu papel de supervisão, obter informação do órgão de gestão que os habilite a compreender a natureza e racionalidade económica dos relacionamentos e transações com partes relacionadas.

A17. Ao cumprir o requisito de ISA 315 (Revista) no sentido de adquirir um conhecimento sobre o ambiente de controlo,<sup>21</sup> o auditor pode considerar características do ambiente de controlo relevantes para mitigar os riscos de distorção material associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas, como:

- Códigos de ética internos, apropriadamente comunicados ao pessoal da entidade e de cumprimento obrigatório, que rejam as circunstâncias em que a entidade pode celebrar tipos específicos de transações com partes relacionadas.
- Políticas e procedimentos para uma divulgação aberta e oportuna dos interesses que o órgão de gestão e os encarregados da governação tenham em transações com partes relacionadas.

<sup>20</sup> ISA 200, parágrafo A4

<sup>21</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 14

- Atribuição de responsabilidades dentro da entidade pela identificação, registo, sumarização e divulgação de transações com partes relacionadas.
- Divulgação e discussão oportunas entre o órgão de gestão e os encarregados da governação sobre transações significativas com partes relacionadas fora do âmbito normal da atividade da entidade, incluindo se os encarregados da governação têm questionado apropriadamente a justificação económica de tais transações (por exemplo, procurando aconselhamento de consultores profissionais externos).
- Diretrizes claras para a aprovação de transações com partes relacionadas que envolvam conflitos de interesses reais ou latentes, tais como a aprovação por um subcomité dos encarregados da governação que integre indivíduos independentes do órgão de gestão.
- Revisões periódicas por auditores internos, quando aplicável.
- Medidas proativas tomadas pelo órgão de gestão para resolver questões de divulgação de partes relacionadas, nomeadamente procurando aconselhamento junto do auditor ou do consultor jurídico externo.
- A existência de políticas e procedimentos de denúncia, quando aplicável.

A18. Os controlos sobre os relacionamentos e transações com partes relacionadas podem ser deficientes ou inexistentes em algumas entidades devido a uma variedade de razões, como:

- A pouca importância dada pelo órgão de gestão à identificação e divulgação de relacionamentos e transações com partes relacionadas.
- A falta de supervisão apropriada pelos encarregados da governação.
- Um incumprimento intencional de tais controlos porque as divulgações de partes relacionadas podem revelar informação que o órgão de gestão considera sensível, como por exemplo a existência de transações que envolvam familiares do órgão de gestão.
- Um conhecimento insuficiente pelo órgão de gestão dos requisitos sobre partes relacionadas do referencial de relato financeiro aplicável.
- A ausência de requisitos de divulgação segundo o referencial de relato financeiro aplicável.

Quando tais controlos forem ineficazes ou inexistentes, o auditor pode não conseguir obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os relacionamentos e transações com partes relacionadas. Se for este o caso, o auditor deve, de acordo com a ISA 705 (Revista),<sup>22</sup> considerar as implicações para a auditoria, incluindo a opinião no seu relatório.

---

<sup>22</sup> ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

A19. O relato financeiro fraudulento envolve muitas vezes a derrogação de controlos pelo órgão de gestão que de outra forma podem parecer estar a funcionar com eficácia.<sup>23</sup> O risco de derrogação dos controlos pelo órgão de gestão é maior se o órgão de gestão tiver relações que envolvam controlo ou influência significativa com partes com as quais a entidade faz negócios, já que estas relações podem proporcionar ao órgão de gestão maiores incentivos e oportunidades de perpetrar fraude. Por exemplo, os interesses financeiros do órgão de gestão nalgumas partes relacionadas podem proporcionar incentivos para que o órgão de gestão derrogue aos controlos (a) levando a entidade a concluir, contra os seus interesses, transações para benefício dessas partes ou (b) entrando em conluio com tais partes ou controlando as suas ações. Exemplos de fraudes possíveis incluem:

- Criar termos fictícios de transações com partes relacionadas, concebidos para dar uma imagem enganadora da justificação comercial dessas transações.
- Organizar fraudulentamente a transferência de ativos de ou para o órgão de gestão ou outros por quantias significativamente acima ou abaixo do seu valor de mercado.
- Empreender transações complexas com partes relacionadas, tais como entidades com finalidade especial, estruturadas para dar uma imagem enganadora da posição financeira ou do desempenho financeiro da entidade.

#### Considerações Específicas para Pequenas Entidades

A20. As atividades de controlo em pequenas entidades serão provavelmente menos formais, e essas entidades podem não ter processos documentados quanto ao tratamento dos relacionamentos e transações com partes relacionadas. Um sócio-gerente pode mitigar alguns dos riscos decorrentes de transações com partes relacionadas, ou eventualmente aumentar esses riscos, através do envolvimento ativo em todos os principais aspetos das transações. Relativamente a tais entidades, o auditor pode inteirar-se dos relacionamentos e transações com partes relacionadas e de quaisquer controlos que possam existir sobre os mesmos por meio de indagações ao órgão de gestão combinadas com outros procedimentos, como a observação das atividades de supervisão e revisão pelo órgão de gestão e a inspeção da documentação relevante disponível.

#### Autorização e Aprovação de Transações e Acordos Significativos (Ref: Parágrafo 14(b))

A21. A autorização envolve a concessão de permissão por uma ou mais partes com autoridade apropriada (seja o órgão de gestão, os encarregados da governação ou os acionistas da entidade) para que a entidade possa celebrar

<sup>23</sup> ISA 240, parágrafos 32 e A4

transações específicas de acordo com critérios predeterminados, sejam eles de julgamento ou não. A aprovação envolve a aceitação por essas partes de que as transações celebradas pela entidade satisfizeram os critérios com base nos quais a autorização foi concedida. Exemplos de controles que a entidade pode ter estabelecido para autorizar e aprovar transações e acordos significativos com partes relacionadas ou transações e acordos significativos fora do âmbito normal da atividade incluem:

- Controles de monitorização para identificar tais transações e acordos para autorização e aprovação.
- Aprovação dos termos e condições das transações e acordos feitos pelo órgão de gestão, pelos encarregados da governação ou, quando aplicável, pelos acionistas.

*Estar Atento à Informação sobre Partes Relacionadas ao Rever Registos ou Documentos*

Registos ou Documentos que o Auditor Pode Inspeccionar (Ref: Parágrafo 15)

A22. Durante a auditoria, o auditor pode inspeccionar registos ou documentos que podem proporcionar informação sobre relacionamentos e transações com partes relacionadas, como por exemplo:

- Confirmações de terceiros obtidas pelo auditor (além de confirmações bancárias e de advogados).
- Declarações fiscais de rendimentos da entidade.
- Informação fornecida pela entidade a autoridades reguladoras.
- Registos de acionistas para identificar os principais acionistas da entidade.
- Declarações de conflitos de interesse do órgão de gestão e dos encarregados da governação.
- Registos dos investimentos da entidade e dos investimentos dos seus planos de pensões.
- Contratos e acordos com os principais membros do órgão de gestão ou com os encarregados da governação.
- Contratos e acordos significativos fora do âmbito normal da atividade da entidade.
- Faturas e correspondência específicas dos consultores profissionais da entidade.
- Apólices de seguros de vida adquiridas pela entidade.
- Contratos significativos renegociados pela entidade durante o período.

- Relatórios de auditores internos.
- Documentos associados aos elementos de informação fornecidos pela entidade ao regulador de um mercado de valores mobiliários (por exemplo, prospectos).

Acordos que Possam Indicar a Existência de Relacionamentos ou Transações com Partes Relacionadas Anteriormente não Identificadas ou não Divulgadas (Ref: Parágrafo 15)

- A23. Um acordo envolve uma aceitação formal ou informal pela entidade e por uma ou mais outras partes para efeitos como:
- O estabelecimento de uma relação de negócios através de veículos ou estruturas apropriadas.
  - A realização de determinados tipos de transações segundo termos e condições específicos.
  - A prestação de serviços designados ou de apoio financeiro.

São exemplos de acordos que podem indicar a existência de relacionamentos ou transações com partes relacionadas que o órgão de gestão não tenha previamente identificado ou divulgado ao auditor:

- Participação em parcerias não societárias com outras partes.
- Acordos para a prestação de serviços a algumas partes em termos e condições fora do âmbito normal da atividade da entidade.
- Relacionamentos em que são dadas ou recebidas garantias.

Identificação de Transações Significativas fora do Âmbito Normal da Atividade (Ref: Parágrafo 16)

- A24. Obter mais informação sobre transações significativas fora do âmbito normal da atividade da entidade habilita o auditor a avaliar se estão presentes fatores de risco de fraude e, quando o referencial de relato financeiro estabelecer requisitos sobre partes relacionadas, a identificar os riscos de distorção material.
- A25. Os exemplos de transações fora do âmbito normal da atividade da entidade incluem:
- Transações complexas de capitais próprios, como reestruturações empresariais ou aquisições.
  - Transações com entidades offshore em jurisdições com leis societárias fracas.

- A locação de instalações ou a prestação de serviços de gestão pela entidade a uma outra parte se não houver retribuição.
- Transações de venda com grandes descontos ou devoluções não usuais.
- Transações com acordos circulares, como por exemplo vendas com compromisso de recompra.
- Transações suportadas por contratos cujos termos são alterados antes de expirarem.

Tomar Conhecimento da Natureza de Transações Significativas fora do Âmbito Normal da Atividade (Ref: Parágrafo 16(a))

- A26. Indagar sobre a natureza de transações significativas fora do âmbito normal da atividade da entidade envolve a compreensão da justificação económica das transações e dos termos e condições em que estas foram celebradas.

Indagar Sobre se Podem estar Envolvidas Partes Relacionadas (Ref: Parágrafo 16(b))

- A27. Uma parte relacionada pode estar envolvida numa transação significativa fora do âmbito normal da atividade da entidade não só influenciando diretamente a transação na qualidade de parte, mas também influenciando-a indiretamente através de um intermediário. Tal influência pode indicar a presença de um fator de risco de fraude.

*Partilha de Informação sobre Partes Relacionadas com a Equipa de Trabalho* (Ref: Parágrafo 17)

- A28. A informação relevante sobre partes relacionadas que pode ser partilhada entre os membros da equipa de trabalho inclui, por exemplo:
- A identidade das partes relacionadas da entidade.
  - A natureza dos relacionamentos e transações com partes relacionadas.
  - Relacionamentos e transações significativas ou complexas com partes relacionadas que possam exigir considerações especiais de auditoria, em particular transações em que o órgão de gestão ou os encarregados da governação estejam envolvidos financeiramente.



## **Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas**

### *Fatores de Risco de Fraude Associados a uma Parte Relacionada com Influência Dominante (Ref: Parágrafo 19)*

A29. O domínio do órgão de gestão por uma única pessoa ou por um pequeno grupo de pessoas sem controlos compensatórios constitui um fator de risco de fraude.<sup>24</sup> Os indicadores de influência significativa exercida por uma parte relacionada incluem:

- A parte relacionada vetou decisões de negócio significativas tomadas pelo órgão de gestão ou pelos encarregados da governação.
- As transações significativas são submetidas à parte relacionada para aprovação final.
- Pouca ou nenhuma discussão tem lugar entre o órgão de gestão e os encarregados da governação em relação a propostas de negócio iniciadas pela parte relacionada.
- Transações que envolvam a parte relacionada (ou um familiar próximo da parte relacionada) raramente são revistas e aprovadas de forma independente.

Em alguns casos, pode também existir influência dominante se a parte relacionada desempenhou um papel de liderança na criação da entidade e continua a desempenhar um papel de liderança na sua gestão.

A30. Na presença de outros fatores de risco, a existência de uma parte relacionada com influência dominante pode indicar riscos significativos de distorção material devido a fraude. Por exemplo:

- Uma rotação anormalmente alta da gestão de topo ou de consultores profissionais pode sugerir práticas empresariais não éticas ou fraudulentas que servem os propósitos da parte relacionada.
- O uso de intermediários para transações significativas relativamente às quais parece não existir justificação de negócio clara pode sugerir que a parte relacionada possa ter um interesse em tais transações através do controlo de tais intermediários para fins fraudulentos.
- Evidência de excessiva participação ou preocupação da parte relacionada na seleção de políticas contabilísticas ou na determinação de estimativas significativas pode sugerir a possibilidade de relato financeiro fraudulento.

<sup>24</sup> ISA 240, Apêndice 1

**Resposta aos Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas** (Ref: Parágrafo 20)

- A31. A natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais que o auditor pode selecionar para dar resposta aos riscos de distorção material avaliados associados a relacionamentos e transações com partes relacionadas dependem da natureza desses riscos e das circunstâncias da entidade.<sup>25</sup>
- A32. São exemplos de procedimentos substantivos de auditoria que o auditor pode executar quando tiver avaliado um risco significativo de o órgão de gestão não ter contabilizado e divulgado apropriadamente transações específicas com partes relacionadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável (devido a fraude ou a erro):
- Confirmar ou discutir aspetos específicos das transações com intermediários como bancos, firmas de advogados, avalistas ou agentes, sempre que praticável e não proibido por lei, regulamento ou por regras éticas.
  - Confirmar os objetivos, termos específicos ou quantias das transações com partes relacionadas (este procedimento de auditoria pode ser menos eficaz quando o auditor estiver convencido de que a entidade está em condições de influenciar as respostas a dar pelas partes relacionadas).
  - Quando aplicável, ler as demonstrações financeiras ou outra informação financeira relevante das partes relacionadas, se disponível, para prova da contabilização das transações nos seus registos contabilísticos.
- A33. Se o auditor tiver avaliado um risco significativo de distorção material devido a fraude em consequência da presença de uma parte relacionada com influência dominante, pode, além dos requisitos gerais da ISA 240, executar procedimentos de auditoria como os que se apresentam em seguida para se inteirar das relações de negócio que tal parte relacionada possa ter estabelecido direta ou indiretamente com a entidade e determinar a necessidade de executar procedimentos de auditoria substantivos adicionais apropriados:
- Indagações e discussões com o órgão de gestão e os encarregados da governação.
  - Indagações à parte relacionada.
  - Inspeção de contratos significativos com a parte relacionada.
  - Pesquisa apropriada de antecedentes, por exemplo na Internet ou em bases de dados de informação comercial externa específica.

---

<sup>25</sup> A ISA 330 proporciona orientação adicional na consideração da natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais. A ISA 240 estabelece requisitos e proporciona orientação sobre as respostas apropriadas aos riscos avaliados de distorção material devido a fraude.

- Revisão de relatórios de denúncia de empregados, quando tais relatórios forem conservados.

A34. Dependendo dos resultados dos procedimentos de avaliação do risco pelo auditor, este pode considerar apropriado obter prova de auditoria sem testar os controles da entidade sobre relacionamentos e transações com partes relacionadas. Em algumas circunstâncias, porém, poderá não ser possível obter prova de auditoria suficiente e apropriada com base apenas em procedimentos substantivos de auditoria sobre os riscos de distorção material associados a relacionamentos e transações com partes relacionadas. Por exemplo, quando as transações intragrupo entre a entidade e os seus componentes são numerosas e um volume significativo de informação respeitante a estas transações for iniciado, registado, processado ou relatado eletronicamente num sistema integrado, o auditor pode determinar que não é possível conceber procedimentos substantivos de auditoria eficazes que, por si só, reduzam os riscos de distorção material associados a estas transações para um nível aceitavelmente baixo. Neste caso, para cumprir o requisito da ISA 330 no sentido de obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto à eficácia operacional dos controlos relevantes,<sup>26</sup> exige-se que o auditor teste os controlos da entidade sobre a plenitude e rigor do registo dos relacionamentos e transações com partes relacionadas.

*Identificação de Partes Relacionadas ou de Transações Significativas com Partes Relacionadas Não Identificadas ou Não Transmitidas Anteriormente*

Comunicar Informação sobre Partes Relacionadas Recém-Identificadas à Equipa de Trabalho (Ref: Parágrafo 22(a))

A35. Comunicar prontamente quaisquer partes relacionadas recém-identificadas aos outros membros da equipa de trabalho ajuda-os a determinar se esta informação afeta os resultados dos procedimentos de avaliação do risco já executados, bem como as conclusões daí extraídas e, nomeadamente, se os riscos de distorção material terão de ser reapreciados.

Procedimentos Substantivos Relativos a Partes Relacionadas ou a Transações Significativas com Partes Relacionadas Recém-Identificadas (Ref: Parágrafo 22(c))

A36. São exemplos de procedimentos substantivos de auditoria que o auditor pode executar em relação a partes relacionadas ou a transações significativas com partes relacionadas recém-identificadas:

- Fazer indagações respeitantes à natureza das relações da entidade com as partes relacionadas recém identificadas, incluindo (quando apropriado e não proibido por lei, regulamento ou regras éticas) indagar

<sup>26</sup> ISA 330, parágrafo 8(b)

junto de partes fora da entidade que se presume terem conhecimento significativo da entidade e do seu negócio, tal como advogados, agentes principais, representantes mais importantes, consultores, avalistas ou outros parceiros comerciais próximos.

- Conduzir uma análise dos registos contabilísticos de transações com as partes relacionadas recém identificadas. Esta análise pode ser facilitada usando técnicas de auditoria assistidas por computador.
- Verificar os termos e condições das transações com partes relacionadas recém identificadas e avaliar se essas transações foram apropriadamente contabilizadas e divulgadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.

#### Não Divulgação Intencional pelo Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo 22(e))

A37. Os requisitos e orientações da ISA 240 respeitantes às responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras são relevantes quando for aparente que o órgão de gestão não divulgou ao auditor partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas de forma intencional. O auditor pode também considerar a eventual necessidade de reavaliar a fiabilidade das respostas do órgão de gestão às suas indagações e das declarações que o órgão de gestão lhe prestou.

#### *Transações Significativas com Partes Relacionadas Identificadas fora do Âmbito Normal da Atividade da Entidade*

#### Avaliar a Justificação Económica das Transações Significativas com Partes Relacionadas (Ref: Parágrafo 23)

A38. Ao avaliar a justificação económica de uma transação significativa com uma parte relacionada fora do âmbito normal da atividade da entidade, o auditor pode considerar:

- Se a transação:
  - É demasiado complexa (por exemplo, pode envolver múltiplas partes relacionadas no seio de um grupo consolidado).
  - Apresenta termos comerciais não usuais, tais como preços, taxas de juro, garantias e termos de reembolso não usuais.
  - Não tem uma aparente razão de negócio lógica.
  - Envolve partes relacionadas anteriormente não identificadas.
- É processada de uma forma não usual.
- Se o órgão de gestão discutiu a natureza e a contabilização de tal transação com os encarregados da governação.

- Se o órgão de gestão coloca maior ênfase num tratamento contabilístico particular em vez de prestar a devida atenção à realidade económica subjacente à transação.

Se as explicações do órgão de gestão forem materialmente inconsistentes com os termos da transação com a parte relacionada, o auditor deve, de acordo com a ISA 500,<sup>27</sup> considerar a fiabilidade das explicações e declarações do órgão de gestão quanto a outras matérias significativas.

- A39. O auditor pode também procurar compreender a justificação económica de tal transação na perspetiva da parte relacionada, pois isso pode ajudá-lo a compreender melhor a realidade económica da transação e a razão por que foi realizada. Uma justificação económica na perspetiva da parte relacionada que pareça inconsistente com a natureza do seu negócio pode representar um fator de risco de fraude.

#### Autorização e Aprovação de Transações Significativas com Partes Relacionadas (Ref: Parágrafo 23(b))

- A40. A autorização e aprovação pelo órgão de gestão, pelos encarregados da governação ou, quando aplicável, pelos acionistas de transações significativas com partes relacionadas fora do âmbito normal da atividade da entidade pode proporcionar prova de auditoria de que estas foram devidamente consideradas aos níveis apropriados da entidade e que os seus termos e condições foram apropriadamente refletidos nas demonstrações financeiras. A existência de transações desta natureza que não foram objeto de tal autorização e aprovação, na ausência de explicações racionais baseadas em discussões com o órgão de gestão ou com os encarregados da governação, pode indicar riscos de distorção material devido a erro ou a fraude. Nestas circunstâncias, o auditor poderá ter de ficar alerta para outras transações de natureza similar. Porém, a autorização e aprovação por si só podem não ser suficientes para concluir pela inexistência de riscos de distorção material devido a fraude, porque essa autorização e aprovação podem ser ineficazes se tiver havido conluio entre as partes relacionadas ou se a entidade estiver sujeita à influência dominante de uma parte relacionada.

#### Considerações Específicas para Pequenas Entidades

- A41. Uma pequena entidade pode não ter os mesmos controlos proporcionados por diferentes níveis de autorização e aprovação que podem existir numa entidade de maior dimensão. Consequentemente, ao auditar uma pequena entidade o auditor poderá depositar um menor nível de confiança na autorização e aprovação como prova de auditoria respeitante à validade de transações significativas com partes relacionadas fora do âmbito normal da atividade da entidade. Em vez disso, o auditor pode considerar a possibilidade de executar outros procedimentos

<sup>27</sup> ISA 500, *Prova de Auditoria*, parágrafo 11

de auditoria, como inspecionar documentos relevantes, confirmar aspetos específicos das transações com partes relevantes ou observar o envolvimento do sócio-gerente na transação.

*Asserções de que as Transações com Partes Relacionadas Foram Conduzidas em Termos Equivalentes ao que Aconteceria numa Transação Entre Partes Não Relacionadas (Ref. Parágrafo 24)*

- A42. Embora possa existir prova de auditoria imediatamente disponível respeitante à forma como o preço de uma transação com partes relacionadas se pode comparar com o preço de uma transação entre partes não relacionadas, existem geralmente dificuldades práticas que limitam a capacidade do auditor para obter prova de auditoria de que todos os outros aspetos da transação são equivalentes aos de uma transação em que não existe relação entre as partes. Por exemplo, embora o auditor possa ser capaz de confirmar que uma transação com partes relacionadas foi efetuada a um preço de mercado, pode ser impraticável confirmar se outros termos e condições da transação (tais como as condições de crédito, contingências e encargos específicos) são equivalentes aos que seriam normalmente acordados entre partes independentes. Consequentemente, pode existir um risco de que a asserção do órgão de gestão no sentido de que uma transação com uma parte relacionada foi conduzida em termos equivalentes ao que aconteceria numa transação entre partes não relacionadas esteja materialmente distorcida.
- A43. A preparação de demonstrações financeiras exige que o órgão de gestão comprove uma asserção de que uma transação com uma parte relacionada foi conduzida em termos equivalentes ao que aconteceria numa transação entre partes não relacionadas. O suporte do órgão de gestão quanto a essa asserção pode incluir:
- Comparar os termos da transação com a parte relacionada com os termos de uma transação idêntica ou similar com uma ou mais partes não relacionadas.
  - Contratar um perito externo para determinar um valor de mercado e confirmar os termos e condições de mercado da transação.
  - Comparar os termos da transação com termos de mercado conhecidos para transações globalmente similares num mercado aberto.
- A44. Avaliar o suporte do órgão de gestão para esta asserção pode envolver uma ou mais das seguintes tarefas:
- Considerar a apropriação do processo usado pelo órgão de gestão para suportar a asserção.
  - Verificar a origem dos dados internos ou externos que suportam a asserção e testar os mesmos para determinar o seu rigor, plenitude e relevância.

- Avaliar a razoabilidade de quaisquer pressupostos significativos em que se baseia a asserção.

A45. Alguns referenciais de relato financeiro exigem a divulgação de transações com partes relacionadas não conduzidas em termos equivalentes ao que aconteceria em transações entre partes não relacionadas. Nestas circunstâncias, se o órgão de gestão não divulgou uma transação com partes relacionadas nas demonstrações financeiras, pode existir uma asserção implícita de que a transação foi conduzida em termos equivalentes a uma transação entre partes não relacionadas.

### **Avaliação da Contabilização e Divulgação dos Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas Identificadas**

*Considerações sobre Materialidade na Avaliação de Distorções* (Ref: Parágrafo 25)

A46. A ISA 450 exige que o auditor considere a dimensão e a natureza de uma distorção, bem como as circunstâncias particulares da sua ocorrência, quando avalia se a distorção é material.<sup>28</sup> A relevância da transação para os utilizadores das demonstrações financeiras pode não depender exclusivamente da quantia registada da transação, mas também de outros fatores específicos relevantes, como a natureza da relação com a parte relacionada.

*Avaliação de Divulgações de Partes Relacionadas* (Ref: Parágrafo 25(a))

A47. Avaliar as divulgações de partes relacionadas no contexto do requisito de divulgação do referencial de relato financeiro aplicável significa considerar se os factos e circunstâncias dos relacionamentos e transações com partes relacionadas da entidade foram apropriadamente resumidos e apresentados, para que as divulgações sejam compreensíveis. As divulgações de transações com partes relacionadas podem não ser compreensíveis se:

- (a) A justificação económica e os efeitos das transações nas demonstrações financeiras não forem claros ou estiverem distorcidos; ou
- (b) Os principais termos, condições ou outros elementos importantes das transações necessários para as compreender não foram apropriadamente divulgados.

### **Declarações Escritas** (Ref: Parágrafo 26)

A48. As circunstâncias em que pode ser apropriado obter declarações escritas dos encarregados da governação incluem:

<sup>28</sup> ISA 450, *Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria*, parágrafo 11(a). O parágrafo A21 da ISA 450 proporciona orientação quanto às circunstâncias que podem afetar a avaliação de uma distorção.

- Quando tiverem aprovado transações específicas com partes relacionadas que (a) afetam materialmente as demonstrações financeiras ou (b) envolvam o órgão de gestão.
- Quando tiverem prestado declarações orais específicas ao auditor sobre detalhes de determinadas transações com partes relacionadas.
- Quando tiverem interesses financeiros ou outros nas partes relacionadas ou em transações com partes relacionadas.

A49. O auditor pode também decidir obter declarações escritas respeitantes a asserções específicas que o órgão de gestão possa ter feito, como uma declaração segundo a qual determinadas transações com partes relacionadas não envolvem acordos laterais não divulgados.

### **Comunicação com os Encarregados da Governação (Ref: Parágrafo 27)**

A50. Comunicar matérias significativas que surjam durante a auditoria<sup>29</sup> em conexão com as partes relacionadas da entidade ajuda o auditor a estabelecer um entendimento comum com os encarregados da governação sobre a natureza e resolução destas matérias. São exemplos de matérias significativas de partes relacionadas:

- A não divulgação (intencional ou não) pelo órgão de gestão ao auditor de partes relacionadas ou de transações significativas com partes relacionadas, que possa alertar os encarregados da governação para partes relacionadas e transações com partes relacionadas significativas de que não tivessem previamente conhecimento.
- A identificação de transações significativas com partes relacionadas que não foram apropriadamente autorizadas e aprovadas, que podem dar origem a suspeita de fraude.
- Um desacordo com o órgão de gestão quanto à contabilização e divulgação de transações significativas com partes relacionadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
- O incumprimento de leis ou regulamentos aplicáveis que proíbam ou restrinjam tipos específicos de transações com partes relacionadas.
- Dificuldades na identificação da parte que, em última análise, controla a entidade.

---

<sup>29</sup> A ISA 230, parágrafo A8, proporciona orientação sobre a natureza de matérias significativas que surjam durante a auditoria.



# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 560

## ACONTECIMENTOS SUBSEQUENTES

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

### ÍNDICE

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1
Acontecimentos Subsequentes .....	2
Data de Eficácia .....	3
<b>Objetivos</b> .....	4
<b>Definições</b> .....	5
<b>Requisitos</b>	
Acontecimentos que Ocorrem entre a Data das Demonstrações Financeiras e a Data do Relatório do Auditor .....	6–9
Factos que Chegam ao Conhecimento do Auditor após a Data do Seu Relatório mas antes da Data em que as Demonstrações Financeiras são Emitidas .....	10–13
Factos que Chegam ao Conhecimento do Auditor após as Demonstrações Financeiras Terem Sido Emitidas .....	14–17
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Âmbito desta ISA .....	A1
Definições .....	A2–A5
Acontecimentos que Ocorrem entre a Data das Demonstrações Financeiras e a Data do Relatório do Auditor .....	A6–A10
Factos que Chegam ao Conhecimento do Auditor após a Data do Seu Relatório mas antes da Data em que as Demonstrações Financeiras são Emitidas .....	A11–A17
Factos que Chegam ao Conhecimento do Auditor após as Demonstrações Financeiras Terem Sido Emitidas .....	A18–A20

---

*A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 560, Acontecimentos Subsequentes, 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 as responsabilidades do auditor relativas a acontecimentos subsequentes numa auditoria de demonstrações financeiras. Não aborda matérias relativas às responsabilidades do auditor por outra informação obtida após a data do seu relatório, as quais são abordadas na ISA 720 (Revista).<sup>1</sup> Porém, esta outra informação pode trazer à luz um acontecimento subsequente que esteja no âmbito desta ISA. (Ref: Parágrafo A1)

### Acontecimentos Subsequentes

2. As demonstrações financeiras podem ser afetadas por certos acontecimentos que ocorrem após a data das demonstrações financeiras. Muitos referenciais de relato financeiro referem-se especificamente a tais acontecimentos.<sup>2</sup> Esses referenciais de relato financeiro identificam geralmente dois tipos de acontecimentos:
  - (a) Os que proporcionam prova de condições que existiam à data das demonstrações financeiras; e
  - (b) Os que proporcionam prova de condições que surgiram após a data das demonstrações financeiras.

A ISA 700 (Revista) explica que a data do relatório do auditor informa o leitor de que o auditor considerou o efeito de acontecimentos e transações de que teve conhecimento e que ocorreram até àquela data.<sup>3</sup>

### Data de Eficácia

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

## Objetivos

4. Os objetivos do auditor são:
  - (a) Obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se os acontecimentos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor que exijam ajustamento ou divulgação

---

<sup>1</sup> ISA 720 (Revista), *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação*

<sup>2</sup> Por exemplo, a Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 10, *Acontecimentos após a Data do Balanço*, aborda o tratamento nas demonstrações financeiras de acontecimentos, tanto favoráveis como desfavoráveis, que ocorrem entre a data das demonstrações financeiras (referida na IAS como “fim do período de relato”) e a data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão.

<sup>3</sup> ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, parágrafo A66

nas demonstrações financeiras estão apropriadamente refletidos nessas demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável; e

- (b) Responder apropriadamente aos factos de que o auditor toma conhecimento após a data do relatório de auditoria e que, caso tivesse conhecido nessa data, podiam fazer com que alterasse o seu relatório.

## Definições

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

- (a) Acontecimentos subsequentes – Acontecimentos que ocorrem entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor e factos de que o auditor toma conhecimento depois da data do seu relatório.
- (b) Data da aprovação das demonstrações financeiras – A data em que todas as demonstrações que integram as demonstrações financeiras, incluindo as respetivas notas, foram preparadas e as pessoas com autoridade reconhecida para tal declararam assumir a responsabilidade por essas demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafo A2)
- (c) Data das demonstrações financeiras – A data do final do último período coberto pelas demonstrações financeiras.
- (d) Data do relatório do auditor A data que o auditor apõe no seu relatório sobre as demonstrações financeiras de acordo com a ISA 700 (Revista) (Ref: Parágrafo A3)
- (e) Data em que as demonstrações financeiras são emitidas – A data em que o relatório do auditor e as demonstrações financeiras auditadas são colocados à disposição de terceiros. (Ref: Parágrafo A4 e A5)

## Requisitos

### **Acontecimentos que Ocorrem Entre a Data das Demonstrações Financeiras e a Data do Relatório do Auditor**

- 6. O auditor deve executar procedimentos de auditoria concebidos para obter prova de auditoria suficiente e apropriada de que foram identificados todos os acontecimentos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor que exijam ajustamento ou divulgação nas demonstrações financeiras. Não se exige, contudo, que o auditor execute procedimentos de auditoria adicionais sobre matérias às quais aplicou anteriormente procedimentos de auditoria que tenham proporcionado conclusões satisfatórias. (Ref: Parágrafo A6)
- 7. O auditor deve executar os procedimentos de auditoria exigidos pelo parágrafo 6 de forma a cobrir o período compreendido entre a data das demonstrações financeiras e a data do seu relatório ou tão próximo destas datas quanto possível.

O auditor deve ter em conta a sua avaliação do risco na determinação da natureza e extensão de tais procedimentos de auditoria, que devem incluir: (Ref: Parágrafos A7 e A8)

- (a) Tomar conhecimento de quaisquer procedimentos estabelecidos pelo órgão de gestão para assegurar que os acontecimentos subsequentes são identificados.
  - (b) Indagar junto do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação sobre se ocorreram quaisquer acontecimentos subsequentes que possam afetar as demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafo A9)
  - (c) Ler as atas, se existirem, das reuniões dos proprietários da entidade, do órgão de gestão e dos encarregados da governação que tenham sido realizadas após a data das demonstrações financeiras e indagar sobre as matérias discutidas em quaisquer destas reuniões relativamente às quais ainda não existam atas disponíveis. (Ref: Parágrafo A10)
  - (d) Ler as mais recentes demonstrações financeiras intercalares subsequentes da entidade, se existirem.
8. Se, em consequência dos procedimentos executados conforme exigido pelos parágrafos 6 e 7, o auditor identificar acontecimentos que exijam ajustamento ou divulgação nas demonstrações financeiras, deve determinar se todos esses acontecimentos estão devidamente refletidos nessas demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.

#### *Declarações Escritas*

9. O auditor deve solicitar ao órgão de gestão e, quando apropriado, aos encarregados da governação, que emitam uma declaração escrita de acordo com a ISA 580<sup>4</sup> onde se ateste que foram ajustados ou divulgados todos os acontecimentos ocorridos após a data das demonstrações financeiras e relativamente aos quais o referencial de relato financeiro aplicável exija ajustamento ou divulgação.

#### **Factos Que Chegam ao Conhecimento do Auditor após a Data do Seu Relatório mas antes da Data em que as Demonstrações Financeiras São Emitidas**

10. O auditor não tem obrigação de executar quaisquer procedimentos de auditoria respeitantes às demonstrações financeiras após a data do seu relatório. Contudo, se após a data do relatório do auditor, mas antes da data das demonstrações financeiras serem emitidas o auditor tomar conhecimento de um facto que, caso conhecesse à data do seu relatório, pudesse fazer com que o relatório fosse alterado, deve: (Ref: Parágrafos A11 e A12)

<sup>4</sup> ISA 580, *Declarações Escritas*

- (a) Discutir o assunto com o órgão de gestão e, quando apropriado, com os encarregados da governação;
  - (b) Determinar se as demonstrações financeiras necessitam ser alteradas e, em caso afirmativo,
  - (c) Indagar quanto à forma como o órgão de gestão pretende tratar o assunto nas demonstrações financeiras.
11. Se o órgão de gestão alterar as demonstrações financeiras, o auditor deve:
- (a) Executar os procedimentos de auditoria necessários nas circunstâncias sobre as alterações.
  - (b) Salvo se se aplicarem as circunstâncias do parágrafo 12:
    - (i) Alargar os procedimentos de auditoria referidos nos parágrafos 6 e 7 até à data do novo relatório de auditoria; e
    - (ii) Emitir um novo relatório sobre as demonstrações financeiras alteradas. O novo relatório do auditor não deve ter uma data anterior à data de aprovação das demonstrações financeiras alteradas.
12. Quando a lei, o regulamento ou o referencial de relato financeiro não proibirem o órgão de gestão de limitar a alteração das demonstrações financeiras aos efeitos do acontecimento ou acontecimentos subsequentes que causaram essa alteração e os responsáveis pela aprovação das demonstrações financeiras não estiverem proibidos de limitar a sua aprovação a essa alteração, permite-se que o auditor limite os procedimentos de auditoria sobre os acontecimentos subsequentes exigidos no parágrafo 11(b)(i) a essa alteração. Em tais casos o auditor deve:
- (a) Alterar o seu relatório para incluir uma data adicional limitada a essa alteração, indicando assim que os procedimentos do auditor sobre os acontecimentos subsequentes se limitam exclusivamente à alteração das demonstrações financeiras descrita na nota relevante das demonstrações financeiras; ou (Ref: Parágrafo A13)
  - (b) Fornecer um novo relatório ou um relatório alterado que inclua uma declaração num parágrafo de Ênfase<sup>5</sup> ou num parágrafo de Outras Matérias onde se indica que os procedimentos do auditor sobre acontecimentos subsequentes se limitam unicamente à alteração das demonstrações financeiras conforme descrito na nota relevante das demonstrações financeiras.

---

<sup>5</sup> See ISA 706 (Revista), *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente*.

13. Em algumas jurisdições, a lei, o regulamento ou o referencial de relato financeiro podem não exigir ao órgão de gestão que emita demonstrações financeiras alteradas e, conseqüentemente, o auditor não terá de alterar o seu relatório ou emitir um novo relatório. Porém, se o órgão de gestão não alterar as demonstrações financeiras em circunstâncias que o auditor considera que deviam ser alteradas: (Ref: Parágrafos A14 e A15)
- (a) Se o relatório do auditor não foi ainda entregue à entidade, o auditor deve modificar a sua opinião conforme exigido pela ISA 705 (Revista)<sup>6</sup> e entregar então o seu relatório; ou
  - (b) Se o relatório do auditor já tiver sido entregue à entidade, deve notificar o órgão de gestão e os encarregados da governação, a menos que todos os encarregados da governação estejam envolvidos na gestão da entidade, para não emitirem as demonstrações financeiras para terceiros antes das necessárias alterações terem sido feitas. Se as demonstrações financeiras forem, apesar de tudo, emitidas subsequentemente sem as necessárias alterações, o auditor deve tomar as medidas apropriadas para evitar que seja depositada confiança no seu relatório. (Ref: Parágrafos A16 e A17)

#### **Factos Que Chegam ao Conhecimento do Auditor após as Demonstrações Financeiras Terem Sido Emitidas**

14. Após as demonstrações financeiras terem sido emitidas, o auditor não tem obrigação de executar quaisquer procedimentos de auditoria respeitantes às mesmas. Contudo, se após a emissão das demonstrações financeiras o auditor tomar conhecimento de um facto que, caso conhecesse à data do seu relatório, pudesse fazer com que o relatório fosse alterado, deve:
- (a) Discutir o assunto com o órgão de gestão e, quando apropriado, com os encarregados da governação;
  - (b) Determinar se as demonstrações financeiras precisam de ser alteradas e; em caso afirmativo,
    - (a) Indagar quanto à forma como o órgão de gestão pretende tratar a matéria nas demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafo A18)
15. Se o órgão de gestão alterar as demonstrações financeiras, o auditor deve: (Ref: Parágrafo A19)
- (a) Efetuar os procedimentos de auditoria sobre a alteração necessários nas circunstâncias.
  - (b) Rever as medidas tomadas pelo órgão de gestão para assegurar que todos aqueles que receberam as demonstrações financeiras anteriormente

<sup>6</sup> ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

- emitidas juntamente com o correspondente relatório do auditor sejam informados da situação.
- (c) Salvo se se aplicarem as circunstâncias do parágrafo 12:
- (i) Alargar os procedimentos de auditoria referidos nos parágrafos 6 e 7 até à data do novo relatório do auditor e datar o novo relatório com uma data não anterior à data de aprovação das demonstrações financeiras alteradas; e
  - (ii) Emitir um novo relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras alteradas.
- (d) Quando as circunstâncias do parágrafo 12 se verificarem, alterar o relatório do auditor ou emitir um novo relatório conforme exigido nesse mesmo parágrafo.
16. O auditor deve incluir no seu novo relatório ou no relatório alterado um parágrafo de Ênfase ou um parágrafo de Outras Matérias fazendo referência para uma nota das demonstrações financeiras onde seja melhor explicada a razão para a alteração das demonstrações financeiras anteriormente emitidas e para o relatório do auditor anteriormente emitido.
17. Se o órgão de gestão não tomar medidas necessárias para assegurar que todos os que receberam as demonstrações financeiras anteriormente emitidas foram informados da situação e não alterar as demonstrações financeiras em circunstâncias em que o auditor considera que deveriam ser alteradas, o auditor deve notificar o órgão de gestão e os encarregados da governação, a menos que todos os encarregados da governação estejam envolvidos na gestão da entidade,<sup>7</sup> de que irá procurar evitar que o seu relatório seja utilizado. Se, apesar de tal notificação, o órgão de gestão ou os encarregados da governação não tomarem as medidas necessárias, o auditor deve adotar as medidas apropriadas para evitar que seja depositada confiança no seu relatório. (Ref: Parágrafo A20)

\*\*\*

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Âmbito desta ISA (Ref: Parágrafo 1)

A1. Quando as demonstrações financeiras auditadas são incluídas noutros documentos subsequentemente à emissão das demonstrações financeiras (que não sejam os relatórios anuais que estariam no âmbito da ISA 720 (Revista), o auditor pode ter responsabilidades adicionais relativas a acontecimentos subsequentes que

---

<sup>7</sup> ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*, parágrafo 13



poderá ter de considerar, como requisitos legais ou reguladores que envolvam a oferta de títulos ao público nas jurisdições em que os títulos são oferecidos. Por exemplo, pode ser exigido ao auditor que execute procedimentos adicionais de auditoria até à data do documento final da oferta. Estes procedimentos podem incluir os referidos nos parágrafos 6 e 7, executados até à data de eficácia do documento final de oferta ou próximo dela, e a leitura do documento de oferta para avaliar se a restante informação aí constante é consistente com a informação financeira a que o auditor está associado.<sup>8</sup>

## Definições

*Data de Aprovação das Demonstrações Financeiras* (Ref: Parágrafo 5(b))

- A2. Nalgumas jurisdições, a lei ou o regulamento identificam os indivíduos ou os órgãos responsáveis (por exemplo, o órgão de gestão ou os encarregados da governação) por concluir que todas as peças que integram as demonstrações financeiras, incluindo as respetivas notas, foram preparadas e especificam os procedimentos de aprovação necessários. Noutras jurisdições, o processo de aprovação não é definido na lei ou regulamento e a entidade adota os seus próprios procedimentos na preparação e finalização das suas demonstrações financeiras, tendo em conta a sua estrutura de gestão e de governação. Nalgumas jurisdições, é necessária a aprovação final das demonstrações financeiras pelos acionistas. Nestas jurisdições, a aprovação final pelos acionistas não é necessária para o auditor concluir que obteve prova de auditoria suficiente e apropriada sobre a qual baseia a sua opinião. A data de aprovação das demonstrações financeiras para efeito das ISA é a data mais antiga em que aqueles com autoridade reconhecida determinam que todas as peças que integram as demonstrações financeiras, incluindo as respetivas notas, foram preparadas e confirmam que assumiram a responsabilidade por essas demonstrações financeiras.

*Data do Relatório do Auditor* (Ref: Parágrafo 5(c))

- A3. O relatório do auditor não pode ter data anterior à data em que o auditor obteve prova de auditoria suficiente e apropriada sobre a qual baseia a sua opinião sobre as demonstrações financeiras, incluindo prova de que todas as peças que integram as demonstrações financeiras, incluindo as respetivas notas, foram preparadas e de que aqueles com autoridade reconhecida confirmaram que assumiram a responsabilidade por essas demonstrações financeiras.<sup>9</sup> Consequentemente, a data do relatório do auditor não pode ser anterior à data de aprovação das demonstrações financeiras conforme definido no parágrafo 5(b). Pode decorrer um período de tempo devido a aspetos administrativos entre a data do relatório

<sup>8</sup> Ver ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo 2.

<sup>9</sup> ISA 700, parágrafo 41. Nalguns casos, a lei ou o regulamento identificam o momento do processo de relato das demonstrações financeiras em que se espera que a auditoria esteja concluída.

do auditor conforme definido no parágrafo 5(c) e a data em que o relatório do auditor é entregue à entidade.

*Data em que as Demonstrações Financeiras são Emitidas* (Ref: Parágrafo 5(d))

- A4. A data em que as demonstrações financeiras são emitidas depende geralmente do ambiente regulador da entidade. Nalgumas circunstâncias, a data em que as demonstrações financeiras são emitidas pode ser a data em que são depositadas junto de uma autoridade reguladora. Uma vez que umas demonstrações financeiras auditadas não podem ser emitidas sem o relatório de um auditor, a data em que as demonstrações financeiras auditadas são emitidas tem não só de coincidir ou ser posterior à data do relatório do auditor, mas também de coincidir ou ser posterior à data em que o relatório do auditor é entregue à entidade.

Considerações Específicas para Entidades do Setor Público

- A5. No caso do setor público, a data em que as demonstrações financeiras são emitidas pode ser a data em que as demonstrações financeiras auditadas e o correspondente relatório do auditor são apresentadas à tutela ou de outra forma tornadas públicas.

**Acontecimentos que Ocorrem entre a Data das Demonstrações Financeiras e a Data do Relatório do Auditor** (Ref: Parágrafos 6 a 9)

- A6. Dependendo da avaliação do risco pelo auditor, os procedimentos de auditoria exigidos pelo parágrafo 6 podem incluir procedimentos necessários para obter prova de auditoria suficiente e apropriada que envolvam a revisão ou o teste de registos contabilísticos ou de transações que ocorram entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor. Os procedimentos de auditoria exigidos pelos parágrafos 6 e 7 são adicionais aos procedimentos que o auditor pode executar para outras finalidades mas que podem, apesar disso, proporcionar prova acerca de acontecimentos subsequentes (por exemplo procedimentos para obter prova de auditoria relativa a saldos das contas à data das demonstrações financeiras, tal como procedimentos de corte de operações ou procedimentos relativos a recebimentos subsequentes de contas a receber).
- A7. O parágrafo 7 estipula neste contexto determinados procedimentos de auditoria que o auditor deve executar em cumprimento do parágrafo 6. Os procedimentos sobre acontecimentos subsequentes que o auditor executa podem, contudo, depender da informação que estiver disponível e, em particular, da extensão até à qual foram preparados registos contabilísticos desde a data das demonstrações financeiras. Quando os registos contabilísticos não estiverem atualizados e, conseqüentemente, não tiverem sido preparadas quaisquer demonstrações financeiras intercalares subsequentes (para fins internos ou externos) ou não tenham sido preparadas atas de reuniões do órgão de gestão ou dos encarregados da governação, os procedimentos de auditoria relevantes podem tomar a forma

de inspeções aos livros e registros disponíveis, incluindo extratos bancários. O parágrafo A8 dá exemplos de algumas das matérias adicionais que o auditor pode considerar no decurso destas indagações.

- A8. Além dos procedimentos de auditoria exigidos pelo parágrafo 7, o auditor pode considerar necessário e apropriado:
- Ler os últimos orçamentos, previsões de fluxos de caixa e outros relatórios de gestão relevantes da entidade disponíveis e relativos a períodos após a data das demonstrações financeiras;
  - Indagar ou alargar anteriores indagações verbais ou escritas ao consultor jurídico da entidade com respeito a litígios e reclamações; ou
  - Considerar se poderão ser necessárias declarações escritas sobre acontecimentos subsequentes específicos para suportar outra prova de auditoria e assim obter prova de auditoria suficiente e apropriada.

*Indagação (Ref: Parágrafo 7(b))*

- A9. Ao indagar junto do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação, sobre se ocorreram quaisquer acontecimentos subsequentes que possam afetar as demonstrações financeiras, o auditor pode indagar sobre a situação atual de itens que foram contabilizados com base em dados preliminares ou inconclusivos e pode colocar questões específicas acerca das seguintes matérias:
- Se foram celebrados novos compromissos, empréstimos ou garantias.
  - Se ocorreram ou estão planeadas vendas ou aquisições de ativos.
  - Se houve aumento de capital ou emissão de instrumentos de dívida, tais como emissão de novas ações ou obrigações, ou se foi feito ou está planeado algum acordo de fusão ou liquidação.
  - Se quaisquer ativos foram apropriados pelo governo ou destruídos, por exemplo, por incêndio ou inundação.
  - Se houve quaisquer desenvolvimentos respeitantes a contingências.
  - Se foram feitos ou estão previstos quaisquer ajustamentos contabilísticos não usuais.
  - Se ocorreram ou será provável que ocorram quaisquer acontecimentos que coloquem em causa a adequação das políticas contabilísticas utilizadas nas demonstrações financeiras, como seria o caso, por exemplo, se tais acontecimentos pusessem em causa o pressuposto da continuidade.

- Se ocorrerem quaisquer acontecimentos relevantes para a mensuração das estimativas ou das provisões incluídas nas demonstrações financeiras.
- Se ocorrerem quaisquer acontecimentos relevantes para a recuperabilidade de ativos.

*Ler Atas* (Ref. Parágrafo 7(c))

Considerações Específicas para Entidades do Setor Público

A10. No setor público, o auditor pode ler os registos oficiais das decisões das entidades oficiais e indagar acerca de matérias tratadas em decisões relativamente às quais não se encontrem ainda disponíveis registos oficiais.

### **Factos Que Chegam ao Conhecimento do Auditor após a Data do Seu Relatório mas antes da Data em que as Demonstrações Financeiras São Emitidas**

*Implicações de Outra Informação Obtida após a Data do Relatório do Auditor*  
(Ref: Parágrafo 10)

A11. Apesar de o auditor não estar obrigado a executar quaisquer procedimentos de auditoria sobre demonstrações financeiras após a data do seu relatório mas antes da data em que as demonstrações financeiras foram emitidas, a ISA 720 (Revista) contém requisitos e orientação com respeito a outra informação obtida após a data do relatório do auditor, a qual pode incluir outra informação obtida após a data de relatório do auditor mas antes das demonstrações financeiras estarem emitidas.

*Responsabilidade do Órgão de Gestão Perante o Auditor* (Ref: Parágrafo 10)

A12. Conforme explicado na ISA 210, os termos do trabalho de auditoria incluem o acordo do órgão de gestão no sentido de informar o auditor dos factos que possam afetar as demonstrações financeiras de que o órgão de gestão tome conhecimento durante o período compreendido entre a data do relatório do auditor e a data em que as demonstrações financeiras são emitidas.<sup>10</sup>

*Dupla Data* (Ref: Parágrafo 12(a))

A13. Quando, nas circunstâncias descritas no parágrafo 12(a), o auditor alterar o seu relatório para incluir uma data adicional limitada a essa alteração, a data do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras anteriores à sua alteração subsequente pelo órgão de gestão permanece inalterada, já que informa o leitor de quando é que o trabalho de auditoria foi concluído. Porém, é incluída no relatório do auditor uma data adicional para informar os utilizadores de que os procedimentos do auditor subsequentes e essa data se

---

<sup>10</sup> ISA 210, *Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria*, parágrafo A24

limitaram à alteração subsequente das demonstrações financeiras. Mostra-se a seguir uma ilustração de tal data adicional:

(Data do relatório do auditor), exceto quanto à Nota Y, que é datada de (data da conclusão dos procedimentos de auditoria restritos à alteração descrita na Nota Y).

*Nenhuma Correção das Demonstrações Financeiras pela Gerência*

(Ref: Parágrafo 13)

- A14. Em algumas jurisdições, a lei, o regulamento ou o referencial de relato financeiro podem não exigir que o órgão de gestão emita demonstrações financeiras alteradas. Este é muitas vezes o caso quando a emissão das demonstrações financeiras do período seguinte está iminente, desde que sejam feitas divulgações apropriadas em tais demonstrações.

*Considerações Específicas para Entidades do Setor Público*

- A15. No setor público, as ações tomadas de acordo com o parágrafo 13 quando o órgão de gestão não altera as demonstrações financeiras podem também incluir o relato separado ao órgão competente, ou a outro órgão relevante na hierarquia de relato, sobre as implicações do acontecimento subsequente nas demonstrações financeiras e no relatório do auditor.

*Medidas do Auditor para Evitar que seja Depositada Confiança no seu Relatório*

(Ref: Parágrafo 13(b))

- A16. O auditor poderá ter de cumprir obrigações legais adicionais mesmo quando tenha notificado o órgão de gestão no sentido de não emitir as demonstrações financeiras e a gerência tenha aceitado esse pedido.
- A17. Quando o órgão de gestão tiver emitido as demonstrações financeiras apesar da notificação do auditor para não fazer essa emissão para terceiros, a ação do auditor para evitar que seja depositada confiança no seu relatório sobre as demonstrações financeiras depende dos seus direitos e obrigações legais. Consequentemente, o auditor pode considerar apropriado procurar aconselhamento jurídico.

**Factos Que Chegam ao Conhecimento do Auditor após as Demonstrações Financeiras Terem Sido Emitidas**

*Implicações de Outra Informação Obtida após a Data em que as Demonstrações Financeiras foram Emitidas* (Ref: Parágrafo 14)

- A18. As obrigações do auditor relativas a outra informação obtida após a data do seu relatório estão abordadas na ISA 720 (Revista). Apesar de o auditor não estar obrigado a executar quaisquer procedimentos de auditoria sobre demonstrações financeiras após a sua emissão, a ISA 720 (Revista) contém

requisitos e orientação com respeito a outra informação obtida após a data do relatório do auditor.

*Nenhuma Correção de Demonstrações Financeiras pelo Órgão de Gestão* (Ref: Parágrafo 15)

#### Considerações Específicas para Entidades do Setor Público

- A19. Em algumas jurisdições, as entidades do setor público podem estar proibidas por lei ou regulamento de emitir demonstrações financeiras alteradas. Nessas circunstâncias, a ação apropriada para o auditor pode ser o relato ao órgão oficial competente.

*Medidas do Auditor para Evitar que seja Depositada Confiança no Seu Relatório* (Ref: Parágrafo 17)

- A20. Quando o auditor considerar que o órgão de gestão ou os encarregados da governação não tomaram as medidas necessárias para evitar que fosse depositada confiança no seu relatório sobre as demonstrações financeiras anteriormente emitidas pela entidade, apesar de o auditor os ter notificado de que iria tomar medidas para evitar tal confiança, a ação do auditor depende dos seus direitos e obrigações legais. Consequentemente, o auditor pode considerar apropriado procurar aconselhamento jurídico.

# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 570 (REVISTA)

## CONTINUIDADE

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2016)

### ÍNDICE

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1
Pressuposto da Continuidade .....	2
Responsabilidade pela Avaliação da Capacidade da Entidade para Prosseguir em Continuidade .....	3–7
Data de Eficácia .....	8
<b>Objetivos</b> .....	9
<b>Requisitos</b>	
Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas .....	10–11
Avaliar a Apreciação do Órgão de Gestão .....	12–14
Período para Além da Apreciação do Órgão de Gestão .....	15
Procedimentos de Auditoria Adicionais Quando São Identificados Acontecimentos ou Condições .....	16
Conclusões do Auditor .....	17–20
Implicações no Relatório do Auditor .....	21–24
Comunicação com os Encarregados da Governança .....	25
Atraso Significativo na Aprovação das Demonstrações Financeiras .....	26
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Âmbito desta ISA .....	A1
Pressuposto da Continuidade .....	A2
Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas .....	A3–A7
Avaliar a Apreciação do Órgão de Gestão .....	A8–A13
Período para Além da Apreciação do Órgão de Gestão .....	A14–A15

Procedimentos de Auditoria Adicionais Quando São Identificados	
Acontecimentos ou Condições .....	A16–A20
Conclusões do Auditor .....	A21–A25
Implicações no Relatório do Auditor .....	A26–A35
Apêndice: Exemplos de Relatórios do Auditor Relativos à Continuidade	

---

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 570 (Revista), *Continuidade*, deve ser lida no contexto da ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor 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 numa auditoria de demonstrações financeiras no que respeita à continuidade e as implicações no relatório do auditor. (Ref: Parágrafo A1)

### Pressuposto da Continuidade

2. Segundo o pressuposto da continuidade, as demonstrações financeiras são preparadas presumindo que a entidade está em continuidade e manterá as suas atividades no futuro previsível. As demonstrações financeiras de finalidade geral são preparadas segundo o pressuposto da continuidade, a não ser que o órgão de gestão pretenda liquidar a entidade ou cessar as operações ou não tenha outra alternativa realista senão fazê-lo. As demonstrações financeiras de finalidade especial podem ser ou não preparadas de acordo com um referencial de relato financeiro relativamente ao qual o pressuposto da continuidade é relevante (por exemplo, em determinadas jurisdições o pressuposto da continuidade não é relevante para algumas demonstrações financeiras preparadas numa base fiscal). Quando o uso do pressuposto da continuidade é apropriado, os ativos e passivos são registados no pressuposto de que a entidade será capaz de realizar os seus ativos e liquidar os seus passivos no âmbito normal da atividade. (Ref: Parágrafo A2)

### Responsabilidade pela Apreciação da Capacidade da Entidade para Prosseguir em Continuidade

3. Alguns referenciais de relato financeiro contêm um requisito explícito para o órgão de gestão fazer uma apreciação específica da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, bem como normas respeitantes às matérias a considerar e divulgações a fazer no que respeita à continuidade. Por exemplo, a Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 1 exige que o órgão de gestão faça uma apreciação da capacidade de uma entidade para prosseguir em continuidade.<sup>1</sup> Os requisitos pormenorizados respeitantes à responsabilidade do órgão de gestão pela apreciação da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade e pelas correspondentes divulgações nas demonstrações financeiras também podem ser estabelecidos por lei ou regulamento.
4. Noutros referenciais de relato financeiro, pode não existir um requisito explícito para o órgão de gestão fazer uma apreciação específica da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Apesar disso, uma vez que o pressuposto da continuidade é um princípio fundamental na

<sup>1</sup> IAS 1, *Apresentação de Demonstrações Financeiras*, parágrafos 25 e 26

preparação de demonstrações financeiras conforme referido no parágrafo 2, a preparação de demonstrações financeiras exige que o órgão de gestão aprecie a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade mesmo que o referencial de relato financeiro não inclua um requisito explícito para o fazer.

5. A apreciação pelo órgão de gestão da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade envolve fazer um julgamento, num determinado momento, acerca do desfecho futuro, que é por definição incerto, de acontecimentos ou condições. Os fatores que se seguem são relevantes para esse julgamento:
  - O grau de incerteza associado ao desfecho de um acontecimento ou condição aumenta significativamente quanto mais longínquo no futuro for o acontecimento ou condição ou o seu desfecho. Por essa razão, a maioria dos referenciais de relato financeiro que exigem uma apreciação explícita do órgão de gestão especificam o período relativamente ao qual se exige que o órgão de gestão considere toda a informação disponível.
  - A dimensão e a complexidade da entidade, a natureza e a condição do seu negócio e o grau em que é afetado por fatores externos afetam o julgamento respeitante ao desfecho de acontecimentos ou condições.
  - Qualquer julgamento acerca do futuro é baseado na informação disponível no momento em que é feito. Acontecimentos subsequentes podem resultar em desfechos inconsistentes com os julgamentos que eram razoáveis no momento em que foram feitos.

### *Responsabilidades do Auditor*

6. As responsabilidades do auditor são obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da adequação do uso do pressuposto da continuidade pelo órgão de gestão na preparação e apresentação das demonstrações financeiras e concluir, com base na prova recolhida, se existe uma incerteza material acerca da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Estas responsabilidades existem mesmo que o referencial de relato financeiro utilizado na preparação das demonstrações financeiras não inclua um requisito explícito no sentido de o órgão de gestão fazer uma apreciação específica da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade.
7. Porém, conforme descrito na ISA 200,<sup>2</sup> os potenciais efeitos de limitações inerentes à capacidade do auditor para detetar distorções materiais são maiores para futuros acontecimentos ou condições que possam dar origem a que uma entidade não consiga prosseguir em continuidade. O auditor não pode prever tais acontecimentos ou condições futuras. Consequentemente,

---

<sup>2</sup> ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafos A53 e A54

a ausência de qualquer referência quanto à incerteza de continuidade no relatório de um auditor não pode ser vista como garantia da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade.

### Data de Eficácia

8. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2016.

### Objetivos

9. Os objetivos do auditor são:
  - (a) Obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante ao uso apropriado do pressuposto da continuidade pelo órgão de gestão na preparação das demonstrações financeiras;
  - (b) Concluir, com base na prova de auditoria obtida, se existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que coloquem dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade; e
  - (c) **Relatar de acordo com esta ISA.**

### Requisitos

#### Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas

10. Quando executa procedimentos de avaliação do risco conforme exigido pela ISA 315 (Revista),<sup>3</sup> o auditor deve considerar se existem acontecimentos ou condições que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Ao fazê-lo, o auditor deve determinar se o órgão de gestão já fez uma apreciação preliminar da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, e: (Ref: Parágrafos A3 a A6)
  - (a) Se tal apreciação foi feita, o auditor deve discuti-la com o órgão de gestão e determinar se o órgão de gestão identificou acontecimentos ou condições que, individual ou coletivamente, possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade e, em caso afirmativo, os planos do órgão de gestão para lidar com esses acontecimentos ou condições; ou
  - (b) Se tal apreciação ainda não foi feita, o auditor deve discutir com o órgão de gestão as bases para o uso pretendido do pressuposto da

<sup>3</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*, parágrafo 5

continuidade e indagar do órgão de gestão se existem acontecimentos ou condições que, individual ou coletivamente, possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade.

11. O auditor deve ficar alerta durante toda a auditoria para prova de auditoria relativa a acontecimentos ou condições que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. (Ref: Parágrafo A7)

### **Avaliar a Apreciação do Órgão de Gestão**

12. O auditor deve avaliar a apreciação do órgão de gestão sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. (Ref: Parágrafos A8 a A10, A12 e A13)
13. Ao avaliar a apreciação do órgão de gestão sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, o auditor deve cobrir o mesmo período que foi usado pelo órgão de gestão para a sua apreciação conforme exigido pelo referencial de relato financeiro aplicável ou por lei ou regulamento, se estes especificarem um período mais longo. Se a apreciação do órgão de gestão sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade cobrir um período inferior a doze meses a partir da data das demonstrações financeiras conforme definido na ISA 560,<sup>4</sup> o auditor deve pedir ao órgão de gestão que alargue o seu período de apreciação para pelo menos doze meses a partir dessa data. (Ref: Parágrafos A11 a A13)
14. Ao avaliar a apreciação do órgão de gestão, o auditor deve considerar se a apreciação do órgão de gestão inclui toda a informação relevante de que tem conhecimento em consequência da auditoria.

### **Período para Além da Apreciação do Órgão de Gestão**

15. O auditor deve questionar o órgão de gestão quanto ao seu conhecimento de acontecimentos ou condições para além do período apreciado pelo órgão de gestão que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. (Ref: Parágrafos A14 e A15)

### **Procedimentos de Auditoria Adicionais Quando São Identificados Acontecimentos ou Condições**

16. Se forem identificados acontecimentos ou condições que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, o auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada para determinar se existe ou não uma incerteza material relacionada com

---

<sup>4</sup> ISA 560, *Acontecimentos Subsequentes*, parágrafo 5(a)

aqueles acontecimentos ou condições (doravante referida como “incerteza material”) através da execução de procedimentos de auditoria adicionais, incluindo a consideração de fatores atenuantes. Estes procedimentos devem incluir: (Ref: Parágrafo A16)

- (a) Quando o órgão de gestão ainda não tiver feito uma apreciação da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, pedir ao órgão de gestão para fazer essa apreciação;
- (b) Avaliar as medidas futuras que o órgão de gestão prevê aplicar, com vista a verificar a sua apreciação da continuidade, se o desfecho desses planos poderá melhorar a situação e se os planos do órgão de gestão são viáveis nas circunstâncias. (Ref: Parágrafo A17)
- (c) Quando a entidade tiver preparado uma previsão de fluxos de caixa e a análise dessa previsão for um facto significativo na consideração do futuro desfecho de acontecimentos ou condições para efeitos da avaliação das medidas que o órgão de gestão prevê aplicar: (Ref: Parágrafos A18 e A19)
  - (i) Avaliar a fiabilidade dos dados subjacentes gerados para preparar a previsão; e
  - (ii) Determinar se existe suporte adequado para os pressupostos subjacentes à previsão.
- (d) Considerar se quaisquer factos ou informações adicionais ficaram disponíveis desde a data em que o órgão de gestão fez a sua apreciação.
- (e) Pedir declarações escritas ao órgão de gestão e, quando apropriado, aos encarregados da governação, com respeito aos seus planos para medidas futuras e à viabilidade destes planos (Ref: Parágrafo A20).

### Conclusões do Auditor

- 17. O auditor deve avaliar se obteve prova de auditoria suficiente e apropriada sobre a apropriação do uso do pressuposto da continuidade pelo órgão de gestão na preparação das demonstrações financeiras e extrair conclusões dessa avaliação.
- 18. Com base na prova de auditoria obtida, o auditor deve concluir se, no seu julgamento, existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que, individual ou coletivamente, possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Existe uma incerteza material quando a ordem de grandeza do seu potencial impacto e probabilidade de ocorrência é tal que, no julgamento do auditor, a divulgação apropriada da natureza e implicações dessa incerteza são necessárias para: (Ref: Parágrafo A21 e A22)

- (a) No caso de um referencial de apresentação apropriada, ter uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras, ou
- (b) No caso de um referencial de cumprimento, que as demonstrações financeiras não sejam enganadoras.

*Adequação das Divulgações Quando foram Identificados Acontecimentos ou Condições e Existe uma Incerteza Material*

19. Se o auditor concluir que o uso do pressuposto da continuidade é apropriado nas circunstâncias, mas existe uma incerteza material, deve determinar se as demonstrações financeiras (Ref: Parágrafos A22 e A23):
- (a) Descrevem adequadamente os principais acontecimentos ou condições que podem colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade e os planos do órgão de gestão para tratar esses acontecimentos ou condições; e
  - (b) Divulgam claramente que existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que podem colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade e que, por isso, a entidade poderá não ser capaz de realizar os seus ativos e liquidar os seus passivos no âmbito normal da atividade.

*Adequação das Divulgações Quando foram Identificados Acontecimentos ou Condições, mas Não Existe uma Incerteza Material*

20. Se foram identificados acontecimentos ou condições que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, mas, baseado na prova de auditoria obtida, o auditor conclui que não existe uma incerteza material, deve avaliar se, à luz dos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, as demonstrações financeiras fazem divulgação apropriada desses acontecimentos ou condições. (Ref: Parágrafos A24 e A25)

**Implicações no Relatório do Auditor**

*Uso do Pressuposto da Continuidade Não é Apropriado*

21. Se as demonstrações financeiras foram preparadas usando o pressuposto da continuidade, mas, no julgamento do auditor, o uso pelo órgão de gestão desse pressuposto não é apropriado, o auditor deve expressar uma opinião adversa. (Ref: Parágrafos A26 e A27)

*Uso do Pressuposto da Continuidade é Apropriado, Mas Existe uma Incerteza Material*

É Feita Divulgação Apropriada da Incerteza Material nas Demonstrações Financeiras

22. Se for feita divulgação apropriada de uma incerteza material nas demonstrações financeiras, o auditor deve expressar uma opinião não modificada, mas deve incluir uma secção separada no seu relatório com o título “Incerteza Material Relativa à Continuidade” para: (Ref: Parágrafos A28 a A31 e A34)
- (a) Chamar a atenção para a nota nas demonstrações financeiras que divulga as matérias referidas no parágrafo 19; e
  - (b) Mencionar que estes acontecimentos ou condições indicam que existe uma incerteza material que pode colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade e que a sua opinião não é modificada com respeito a essa matéria.

Não é Feita Divulgação Apropriada da Incerteza Material nas Demonstrações Financeiras

23. Se não for feita divulgação apropriada nas demonstrações financeiras, o auditor deve: (Ref: Parágrafos A32 a A34)
- (a) Expressar uma opinião com reservas ou uma opinião adversa, conforme o caso, de acordo com a ISA 705 (Revista)<sup>5</sup>; e
  - (b) Na secção do relatório “Bases Para a Opinião Com Reservas (Adversa)”, mencionar que existe uma incerteza material que pode colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade e que as demonstrações financeiras não divulgam a matéria de forma apropriada.

Relutância do Órgão de Gestão em Fazer ou Alargar a sua Apreciação

24. Se o órgão de gestão se mostrar relutante em fazer ou alargar a sua apreciação quando solicitada para tal pelo auditor, este deve considerar as implicações no seu relatório. (Ref: Parágrafo A35)

**Comunicação com os Encarregados da Governação**

25. Salvo se todos os encarregados da governação estiverem envolvidos na gestão da entidade,<sup>6</sup> o auditor deve comunicar aos encarregados da governação acontecimentos ou condições identificadas que possam colocar

<sup>5</sup> ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

<sup>6</sup> ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*, parágrafo 13

dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Essa comunicação aos encarregados da governação deve incluir:

- (a) Se os acontecimentos ou condições constituem uma incerteza material;
- (b) Se o uso do pressuposto da continuidade é apropriado na preparação das demonstrações financeiras;
- (c) A adequação das respetivas divulgações nas demonstrações financeiras;  
e
- (d) Quando aplicável, as implicações no relatório do auditor.

### **Atraso Significativo na Aprovação das Demonstrações Financeiras**

26. Se existir um atraso significativo na aprovação das demonstrações financeiras pelo órgão de gestão ou pelos encarregados da governação após a data das demonstrações financeiras, o auditor deve indagar quanto às razões do atraso. Se o auditor considerar que o atraso pode estar relacionado com acontecimentos ou condições relacionadas com a apreciação da continuidade, deve executar os procedimentos de auditoria adicionais necessários, conforme descrito no parágrafo 16, bem como considerar o respetivo efeito nas suas conclusões respeitantes à existência de uma incerteza material, conforme descrito no parágrafo 18.

\*\*\*

## **Material de Aplicação e Outro Material Explicativo**

### **Âmbito desta ISA (Ref: Parágrafo 1)**

- A1. A1. A ISA 701<sup>7</sup> aborda as responsabilidades do auditor em comunicar matérias relevantes de auditoria no seu relatório. Essa ISA reconhece que matérias relativas à continuidade podem ser determinadas como matérias relevantes de auditoria, e explica que uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam colocar dúvida significativa sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade é, pela sua natureza, uma matéria relevante de auditoria.<sup>8</sup>

### **Pressuposto da Continuidade (Ref: Parágrafo 2)**

#### *Considerações Específicas para Entidades do Setor Público*

- A2. O uso pelo órgão de gestão do pressuposto da continuidade é também relevante para as entidades do setor público. Por exemplo, a Norma Internacional de

<sup>7</sup> ISA 701, *Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente*

<sup>8</sup> Ver parágrafos 15 e A41 da ISA 701.



Contabilidade do Setor Público (IPSAS) 1 aborda a questão da capacidade das entidades do setor público para prosseguirem em continuidade.<sup>9</sup> Os riscos relativos à continuidade podem surgir, entre outros casos, de situações em que as entidades do setor público operam com fins lucrativos, em que o apoio governamental seja reduzido ou retirado ou no caso de privatização. Os acontecimentos ou condições que podem colocar dúvidas significativas sobre a capacidade de uma entidade para prosseguir em continuidade no setor público podem incluir situações em que a entidade do setor público precisa de financiamento para continuar a existir ou em que são tomadas decisões políticas que afetam os serviços prestados pela entidade do setor público.

### **Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas**

*Acontecimentos ou Condições que Podem Colocar Dúvidas Significativas sobre a Capacidade da Entidade para Prosseguir em Continuidade (Ref: Parágrafo 10)*

- A3. Apresentam-se em seguida exemplos de acontecimentos ou condições que, individual ou coletivamente, podem colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Esta lista não é exaustiva, nem a existência de um ou mais dos seus itens significa sempre que existe uma incerteza material.

#### Financeiros

- Posição líquida passiva ou posição líquida corrente passiva.
- Empréstimos obtidos a prazo fixo que se aproximam da maturidade sem perspectivas realistas de renovação ou reembolso, ou dependência excessiva de empréstimos obtidos a curto prazo para financiar ativos a longo prazo.
- Indicações de retirada de apoio financeiro por credores.
- Fluxos de caixa operacionais negativos, indicados por demonstrações financeiras históricas ou prospetivas.
- Principais rácios financeiros adversos.
- Perdas operacionais substanciais ou deterioração significativa no valor dos ativos usados para gerar fluxos de caixa.
- Atraso ou descontinuidade nos dividendos.
- Incapacidade de pagar aos credores nas datas de vencimento.
- Incapacidade de cumprimento das condições de acordos de empréstimos.
- Alteração nas transações com os fornecedores, de pagamento a crédito para pagamento a pronto.

<sup>9</sup> IPSAS 1, *Apresentação de Demonstrações Financeiras*, parágrafos 38 a 41

- Incapacidade de obter financiamento essencial para o desenvolvimento de novos produtos ou para outros investimentos essenciais.

#### Operacionais

- Intenção do órgão de gestão de liquidar a entidade ou de cessar operações.
- Perda dos principais elementos da gestão sem substituição.
- Perda de um grande mercado, do(s) principal(ais) cliente(s), de uma concessão, de uma licença ou do(s) principal(ais) fornecedor(es).
- Dificuldades laborais.
- Rutura de abastecimentos importantes.
- Aparecimento de um concorrente com grande sucesso.

#### Outros

- Incumprimento de exigências relacionadas com o capital ou de outras exigências estatutárias, tais como requisitos de solvência ou liquidez para as instituições financeiras.
- Processos legais ou regulatórios pendentes contra a entidade que possam, se tiverem êxito, resultar em reclamações que a entidade não é capaz de satisfazer.
- Alterações na legislação, regulamentação ou na política governamental que se espera virão a afetar negativamente a entidade.
- Catástrofes não cobertas ou insuficientemente cobertas por seguros, quando ocorrem.

A importância destes acontecimentos ou condições pode muitas vezes ser atenuada por outros fatores. Por exemplo, o efeito de uma entidade não ser capaz de efetuar os reembolsos normais das suas dívidas pode ser contrabalançado pelos planos do órgão de gestão de manter fluxos de caixa adequados por meios alternativos, como a alienação de ativos, renegociação dos planos de reembolso das dívidas ou a obtenção de capital adicional. Similarmente, a perda de um fornecedor importante pode ser atenuada pela disponibilidade de uma fonte de abastecimento alternativa adequada.

- A4. Os procedimentos de avaliação do risco exigidos pelo parágrafo 10 ajudam o auditor a determinar se o uso do pressuposto da continuidade pelo órgão de gestão é um aspeto importante e o seu impacto no planeamento da auditoria. Estes procedimentos contribuem também para discussões mais oportunas com o órgão de gestão, incluindo uma discussão dos seus planos e da resolução de quaisquer questões de continuidade identificadas.

### Considerações Específicas para Pequenas Entidades (Ref: Parágrafo 10)

- A5. A dimensão de uma entidade pode afetar a sua capacidade para enfrentar condições adversas. As pequenas entidades podem ser capazes de responder rapidamente a oportunidades, mas não dispor das reservas necessárias para sustentar as operações.
- A6. As condições de particular relevância para pequenas entidades incluem o risco de que os bancos e outros financiadores possam cessar o seu apoio à entidade, bem como a possível perda de um fornecedor importante, de um grande cliente, de um dos seus principais empregados ou do direito de operar sob uma licença, concessão ou outro acordo legal.

### *Permanecer Alerta ao logo de toda a Auditoria para Prova de Auditoria acerca de Acontecimentos ou Condições* (Ref: Parágrafo 11)

- A7. A ISA 315 (Revista) exige que o auditor reveja a sua avaliação do risco e modifique os procedimentos de auditoria adicionais planeados em conformidade quando for obtida prova de auditoria adicional no decurso da auditoria que afete a avaliação que o auditor faz do risco.<sup>10</sup> Se após a conclusão das avaliações do risco pelo auditor forem identificados acontecimentos ou condições que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, além de executar os procedimentos do parágrafo 16 o auditor poderá ter de rever a sua avaliação dos riscos de distorção material. A existência de tais acontecimentos ou condições pode também afetar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais do auditor em resposta aos riscos avaliados. A ISA 330<sup>11</sup> estabelece requisitos e dá orientação sobre esta questão.

### **Avaliar a Apreciação do Órgão de Gestão**

#### *Apreciação do Órgão de Gestão e Respetivo Suporte e Avaliação pelo Auditor* (Ref: Parágrafo 12)

- A8. A apreciação do órgão de gestão sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade é uma parte importante da consideração do auditor sobre o uso do pressuposto da continuidade pelo órgão de gestão.
- A9. Não é da responsabilidade do auditor retificar a falta de análise do órgão de gestão. Em algumas circunstâncias, porém, a falta de apresentação pelo órgão de gestão de uma análise pormenorizada para suportar a sua apreciação poderá não impedir o auditor de concluir se o uso que o órgão de gestão fez do pressuposto da continuidade é apropriado nas circunstâncias.

<sup>10</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 31

<sup>11</sup> ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

Por exemplo, quando há um historial de operações lucrativas e fácil acesso a recursos financeiros, o órgão de gestão pode fazer a sua apreciação sem uma análise pormenorizada. Neste caso, a avaliação pelo auditor da adequação da apreciação do órgão de gestão pode ser feita sem executar procedimentos de avaliação pormenorizados se os procedimentos adicionais de auditoria forem suficientes para o habilitar a concluir se o uso do pressuposto da continuidade pelo órgão de gestão na preparação das demonstrações financeiras é apropriado nas circunstâncias.

- A10. Noutras circunstâncias, a avaliação da apreciação pelo órgão de gestão quanto à capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, conforme exigido pelo parágrafo 12, pode incluir uma avaliação do processo que o órgão de gestão seguiu para fazer a sua apreciação, os pressupostos em que baseou essa apreciação e os seus planos para medidas futuras, bem como se esses planos são viáveis nas circunstâncias.

#### *O Período de Apreciação do Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo 13)*

- A11. A maior parte dos referenciais de relato financeiro que exigem uma apreciação explícita do órgão de gestão especificam o período relativamente ao qual se exige que o órgão de gestão considere toda a informação disponível.<sup>12</sup>

#### *Considerações Específicas para Pequenas Entidades (Ref: Parágrafos 12–13)*

- A12. Em muitos casos, o órgão de gestão de pequenas entidades pode não ter preparado uma apreciação pormenorizada sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, mas pode, em vez disso, confiar num conhecimento profundo do negócio e das perspetivas futuras antecipadas. Ainda assim, de acordo com os requisitos desta ISA, o auditor terá de avaliar a apreciação do órgão de gestão sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Para as pequenas entidades, pode ser apropriado discutir com o órgão de gestão o financiamento a médio e longo prazo da entidade, desde que os argumentos do órgão de gestão possam ser corroborados por prova documental suficiente e não sejam inconsistentes com o conhecimento que o auditor tem da entidade. Assim, o requisito do parágrafo 13 no sentido de o auditor pedir ao órgão de gestão para alargar a sua apreciação pode ser satisfeito, por exemplo, pela discussão, indagação e inspeção da documentação de suporte, nomeadamente encomendas recebidas para entrega futura cuja viabilidade tenha sido avaliada ou de outra forma substanciada.

---

<sup>12</sup> Por exemplo, a IAS 1 define este período como devendo ser pelo menos de, mas não limitado a, doze meses a partir da data do balanço.

- A13. O apoio continuado dos sócios-gerentes é muitas vezes importante para a capacidade das pequenas entidades para prosseguirem em continuidade. Quando uma pequena entidade for largamente financiada por empréstimos do sócio-gerente, pode ser importante que estes fundos não sejam retirados. Por exemplo, a continuidade de uma pequena entidade em dificuldades financeiras pode estar dependente da subordinação de um empréstimo à entidade a favor de bancos ou outros credores ou do apoio a um empréstimo à entidade por parte do sócio-gerente que dá em garantia o penhor dos seus ativos pessoais. Nestas circunstâncias, o auditor pode obter prova documental apropriada da subordinação do empréstimo ou da garantia pelo sócio-gerente. Quando uma entidade está dependente do apoio adicional do sócio-gerente, o auditor pode avaliar a capacidade desse sócio-gerente para liquidar a obrigação no âmbito do acordo de apoio. Adicionalmente, o auditor pode pedir confirmação escrita dos termos e condições anexos a tal apoio e do entendimento ou das intenções do sócio-gerente.

**Período para Além da Avaliação do Órgão de Gestão (Ref: Parágrafos 15)**

- A14. Conforme exigido pelo parágrafo 11, o auditor permanece alerta para a possibilidade de existirem acontecimentos conhecidos, programados ou não, ou condições que poderão ocorrer para além do período da apreciação usado pelo órgão de gestão e que possam pôr em questão a adequação do uso pelo órgão de gestão do pressuposto da continuidade na preparação das demonstrações financeiras. Uma vez que o grau de incerteza associado ao desfecho de um acontecimento ou condição aumenta à medida que o acontecimento ou condição é mais longínquo no futuro, ao considerar tais acontecimentos ou condições, os indícios de questões relativas à continuidade terão de ser significativos para que o auditor considere a necessidade de tomar medidas adicionais. Se forem identificados tais acontecimentos ou condições, o auditor poderá ter de pedir ao órgão de gestão para determinar a potencial relevância do acontecimento ou condição para a sua apreciação da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Nestas circunstâncias, aplicam-se os procedimentos do parágrafo 16.
- A15. Para além da indagação ao órgão de gestão, o auditor não tem a responsabilidade de executar quaisquer outros procedimentos de auditoria para identificar acontecimentos ou condições que possam colocar dúvidas significativas quanto à capacidade da entidade para prosseguir em continuidade para além do período apreciado pelo órgão de gestão que, conforme referido no parágrafo 13, será de pelo menos doze meses a partir da data das demonstrações financeiras

**Procedimentos de Auditoria Adicionais Quando São Identificados Acontecimentos ou Condições** (Ref: Parágrafo 16)

A16. Os procedimentos de auditoria que são relevantes para os requisitos do parágrafo 16 podem incluir:

- Analisar e discutir com o órgão de gestão os fluxos de caixa, os resultados e outras previsões relevantes.
- Analisar e discutir as mais recentes demonstrações financeiras intercalares da entidade disponíveis.
- Ler os termos dos contratos de empréstimos e determinar se algum foi infringido.
- Ler as atas das reuniões de acionistas, dos encarregados da governação e de comissões relevantes na procura de referências a dificuldades de financiamento.
- Questionar o advogado da entidade com respeito à existência de litígios e reclamações e à razoabilidade da apreciação do órgão de gestão quanto ao seu desfêcho e quanto à estimativa das suas implicações financeiras.
- Confirmar a existência, legalidade e possibilidade de cumprimento dos acordos para proporcionar ou manter apoio financeiro com terceiros e partes relacionadas e avaliar a capacidade financeira dessas partes para proporcionarem fundos adicionais.
- Avaliar os planos da empresa para tratar encomendas de clientes por satisfazer.
- Executar procedimentos de auditoria respeitantes a acontecimentos subsequentes para identificar os que reduzem ou de outra forma afetam a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade,
- Confirmar a existência, termos e adequação das facilidades de crédito.
- Obter e rever relatórios de ações dos reguladores.
- Determinar a adequação do suporte para quaisquer alienações de ativos planeadas.

*Avaliar os Planos do Órgão de Gestão para Ações Futuras* (Ref: Parágrafo 16(b))

A17. Avaliar os planos do órgão de gestão para ações futuras pode incluir indagações ao órgão de gestão quanto às medidas que tem a intenção de aplicar, incluindo, por exemplo, os seus planos para liquidar ativos, pedir dinheiro emprestado ou reestruturar dívidas, reduzir ou adiar dispêndios ou aumentar o capital.

*Período de Apreciação pelo Órgão de Gestão* (Ref: Parágrafo 16(c))

- A18. Além dos procedimentos exigidos no parágrafo 16(c), o auditor pode comparar:
- A informação financeira prospectiva relativa a períodos recentes com resultados históricos; e
  - A informação financeira prospectiva do período corrente com os resultados conseguidos até à data.
- A19. Quando os pressupostos do órgão de gestão incluírem o apoio continuado de terceiros, seja através da subordinação de empréstimos, de compromissos no sentido de manter ou proporcionar financiamento adicional ou da prestação de garantias, e quando esse apoio for importante para a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, o auditor pode considerar a necessidade de pedir confirmações escritas (incluindo os respetivos termos e condições) a esses terceiros e obter prova da sua capacidade para proporcionar esse apoio.

*Declarações Escritas* (Ref: Parágrafo 16(e))

- A20. O auditor pode considerar apropriado obter declarações escritas específicas além das exigidas pelo parágrafo 16 como suporte a prova de auditoria obtida com respeito aos planos e medidas do órgão de gestão sobre a avaliação que fez da continuidade e a viabilidade desses planos e medidas.

**Conclusões do Auditor***Incerteza Material Relacionada com Acontecimentos ou Condições que Possam Colocar Dúvidas Significativas sobre a Capacidade da Entidade para Prosseguir em Continuidade* (Ref: Parágrafos 18 e 19)

- A21. A expressão “incerteza material” é usada na IAS 1 ao abordar as incertezas relacionadas com acontecimentos e condições que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, que devem ser divulgadas nas demonstrações financeiras. Em alguns outros referenciais de relato financeiro a expressão “incerteza significativa” é usada em circunstâncias similares.

*Adequação das Divulgações Quando foram Identificados Acontecimentos ou Condições e Existe uma Incerteza Material*

- A22. O parágrafo 18 explica que existe uma incerteza material quando a ordem de grandeza do seu potencial impacto e probabilidade de ocorrência é tal que é necessária divulgação apropriada para se conseguir uma apresentação apropriada (para referenciais de apresentação apropriada) ou para as demonstrações financeiras não serem enganadoras (para os referenciais de cumprimento). Aquele parágrafo exige que o auditor conclua se existe tal

incerteza material independentemente de (ou de que forma) o referencial de relato financeiro aplicável definir uma incerteza material.

A23. O parágrafo 19 exige que o auditor determine se as divulgações das demonstrações financeiras abordam as matérias nele referidas. Essa determinação faz-se adicionalmente à determinação sobre se as divulgações sobre uma incerteza material exigidas pelo referencial de relato financeiro aplicável são adequadas. As divulgações exigidas por alguns referenciais de relato financeiro que são adicionais em relação às referidas no parágrafo 19 podem incluir:

- Avaliação do órgão de gestão sobre a importância de acontecimentos ou condições relacionadas com a capacidade da entidade em cumprir as suas obrigações; ou
- Julgamentos significativos feitos pelo órgão de gestão como parte da sua avaliação da capacidade da entidade em se manter em continuidade.

Alguns referenciais de relato financeiro podem proporcionar orientação adicional sobre as considerações a fazer pelo órgão de gestão relativamente a divulgações que abordem a ordem de grandeza do potencial impacto dos acontecimentos ou condições, e a probabilidade e momento da sua ocorrência.

*Adequação das Divulgações Quando foram Identificados Acontecimentos ou Condições, Mas Não Existe uma Incerteza Material (Ref: Parágrafo 20)*

A24. Mesmo quando não existe uma incerteza material, o parágrafo 20 exige que o auditor avalie se, à luz dos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, as demonstrações financeiras fazem divulgação apropriada dos acontecimentos ou condições que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Alguns referenciais de relato financeiro podem conter divulgações sobre:

- Acontecimentos ou condições principais;
- Avaliação pelo órgão de gestão da importância desses acontecimentos ou condições em relação à capacidade da entidade em cumprir as suas obrigações;
- Planos do órgão de gestão para mitigar o efeito desses acontecimentos ou condições; ou
- Julgamentos significativos feitos pelo órgão de gestão como parte da sua avaliação sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade.

A25. Quando as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada, a avaliação do auditor sobre se as demonstrações financeiras atingem uma apresentação apropriada inclui a consideração sobre a apresentação global, estrutura e conteúdo das



demonstrações financeiras, e se tais demonstrações financeiras, incluindo as divulgações, representam as transações e acontecimentos subjacentes de uma forma que atinjam uma apresentação apropriada.<sup>13</sup> Dependendo dos factos e circunstâncias, o auditor pode concluir que são necessárias divulgações adicionais para se atingir uma apresentação apropriada. Pode ser o caso, por exemplo, quando tenham sido identificados acontecimentos ou condições que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, mas, baseado na prova de auditoria obtida, o auditor conclui que não existe uma incerteza material, e o referencial de relato financeiro aplicável não exige explicitamente que se façam divulgações nessas circunstâncias.

### **Implicações no Relatório do Auditor**

*Uso do Pressuposto da Continuidade Não é Apropriado* (Ref: Parágrafo 21)

- A26. Se as demonstrações financeiras tiverem sido preparadas usando o pressuposto da continuidade, mas, no julgamento do auditor, o uso pelo órgão de gestão desse pressuposto nas demonstrações financeiras não é apropriado, o requisito do parágrafo 21 para o auditor expressar uma opinião adversa aplica-se independentemente de as demonstrações financeiras incluírem ou não uma divulgação sobre o uso não apropriado do pressuposto da continuidade pelo órgão de gestão.
- A27. Nas circunstâncias em que o uso do pressuposto da continuidade não é apropriado, o órgão de gestão pode ser obrigado, ou optar, por preparar as demonstrações financeiras numa outra base. (por exemplo, base de liquidação). O auditor pode ser capaz de executar uma auditoria dessas demonstrações financeiras desde que determine que essa outra base é apropriada nas circunstâncias. O auditor pode ser capaz de expressar uma opinião não modificada sobre essas demonstrações financeiras desde que existam divulgações adequadas sobre a base em que foram preparadas as demonstrações financeiras, mas pode considerar apropriado ou necessário incluir no seu relatório um parágrafo de Ênfase de acordo com a ISA 706 (Revista)<sup>14</sup> chamando a atenção para a base utilizada e as razões para isso.

*Uso Apropriado do Pressuposto da Continuidade, mas Existe uma Incerteza Material* (Ref: Parágrafos 22 e 23)

- A28. A identificação de uma incerteza material é uma matéria importante para os utilizadores compreenderem as demonstrações financeiras. A existência de uma secção separada com um título que faça referência ao facto de existir

<sup>13</sup> ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar Sobre Demonstrações Financeiras*, parágrafo 14

<sup>14</sup> ISA 706 (Revista), *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente*

uma incerteza material relacionada com a continuidade alerta os utilizadores para essa circunstância.

- A29. O Apêndice a esta ISA dá exemplos dos textos que se exige sejam incluídos no relatório do auditor sobre demonstrações financeiras preparadas de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS). Se for usado outro referencial de relato financeiro, os exemplos apresentados devem ser adaptados para refletirem a aplicação desse outro referencial.
- A30. O parágrafo 22 estabelece a informação mínima exigida a apresentar no relatório do auditor em cada uma das circunstâncias descritas. O auditor pode proporcionar informação adicional à exigida para explicar, por exemplo:
- Que a existência de uma incerteza material é fundamental para os utilizadores compreenderem as demonstrações financeiras;<sup>15</sup> ou
  - Como a matéria foi abordada na auditoria. (ver também parágrafo A1)

#### É Feita Divulgação Apropriada da Incerteza Material nas Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 22)

- A31. O Exemplo 1 do Apêndice desta ISA ilustra um relatório em que o auditor obteve prova de auditoria suficiente e apropriada sobre a apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade, mas existe uma incerteza material e foi feita divulgação adequada nas demonstrações financeiras. O Apêndice da ISA 700 (Revista) também inclui exemplos de redação sobre a continuidade a incluir no relatório do auditor para todas as entidades, para descrever as responsabilidades dos que preparam as demonstrações financeiras e as responsabilidades do auditor em relação a esta matéria.

#### Não é Feita Divulgação Apropriada da Incerteza Material nas Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 23)

- A32. Os Exemplos 2 e 3 do Apêndice desta ISA ilustram relatórios que contêm uma opinião com reservas e uma opinião adversa, respetivamente, quando o auditor obteve prova de auditoria suficiente e apropriada sobre a apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade, mas não foi feita divulgação adequada sobre uma incerteza material nas demonstrações financeiras.
- A33. Em situações que envolvam múltiplas incertezas que são significativas para as demonstrações financeiras como um todo, o auditor pode considerar apropriado em casos extremamente raros expressar uma escusa de opinião

---

<sup>15</sup> ISA 706 (Revista), parágrafo A2

em vez de mencionar o previsto no parágrafo 22. A ISA 705 (Revista) dá orientações sobre este assunto.<sup>16</sup>

#### Comunicação com os Reguladores (Ref: Parágrafos 22 e 23)

- A34. Quando o auditor de uma entidade regulada considerar que é necessário incluir uma referência a matérias sobre continuidade no seu relatório, pode ter o dever de as comunicar à entidade reguladora ou de supervisão.

#### Relutância do Órgão de Gestão em Fazer ou Alargar a sua Apreciação (Ref: Parágrafo 24)

- A35. Em determinadas circunstâncias, o auditor pode entender que é necessário pedir ao órgão de gestão para fazer ou alargar a sua apreciação. Se o órgão de gestão se mostrar relutante em fazê-lo, o auditor pode entender apropriado emitir uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião no seu relatório, porque pode não conseguir obter prova de auditoria suficiente e apropriada em relação ao uso do pressuposto da continuidade na preparação das demonstrações financeiras, nomeadamente prova de auditoria respeitante à existência de planos que o órgão de gestão tenha colocado em prática ou da existência de outros fatores atenuantes.

---

<sup>16</sup> ISA 705 (Revista), parágrafo 10

## **Apêndice**

(Ref: Parágrafos A29, A31 e A32)

### **Exemplos de Relatórios do Auditor Relativos à Continuidade**

- Exemplo 1: Relatório contendo uma opinião não modificada quando o auditor concluiu que existe uma incerteza material e a divulgação feita nas demonstrações financeiras é adequada
- Exemplo 2: Relatório contendo uma opinião com reservas quando o auditor concluiu que existe uma incerteza material e que as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas porque a divulgação não é adequada
- Exemplo 3: Relatório contendo uma opinião adversa quando o auditor concluiu que existe uma incerteza material e que as demonstrações financeiras omitem as divulgações exigidas relativas àquela incerteza

**Exemplo 1 – Opinião sem reservas quando existe uma incerteza material e é feita divulgação adequada nas demonstrações financeiras**

Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 6001 não é aplicável).
- As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) (um referencial de finalidade geral).
- As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.2
- O auditor concluiu que é apropriado uma opinião sem reservas (isto é, “limpa”) baseada na prova de auditoria obtida.
- Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.
- Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade. A divulgação da incerteza material nas demonstrações financeiras é adequada.
- As matérias relevantes de auditoria foram comunicadas de acordo com a ISA 701.
- O auditor obteve toda a restante informação antes da data do relatório e não identificou distorções materiais nessa outra informação.
- As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.
- Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.

<sup>1</sup> ISA 600, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)*

<sup>2</sup> ISA 210, *Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria*

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Adequado]

### Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras<sup>3</sup>

#### Opinião

Auditamos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contábilísticas significativas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma adequada, em todos os aspectos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e adequada da*) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

#### Bases para a Opinião

Realizamos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na seção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [*jurisdição*], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e adequada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

#### Incerteza Material Relacionada com a Continuidade

Chamamos a atenção para a Nota 6 das demonstrações financeiras, a qual refere que a Sociedade teve um resultado líquido negativo de ZZZ no ano findo em 31 de dezembro de 20X1 e, nesta data, o passivo corrente excede o ativo corrente em YYY. Tal como referido na Nota 6, estes acontecimentos ou condições, bem como outras matérias referidas nessa Nota, indicam que existe uma incerteza material que pode colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade. A nossa opinião não é modificada com respeito a esta matéria.

---

<sup>3</sup> O subtítulo “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.

## Matérias Relevantes de Auditoria

As matérias relevantes de auditoria são as que, no nosso julgamento profissional, tiveram maior importância na nossa auditoria das demonstrações financeiras do período corrente. Essas matérias foram consideradas no contexto da nossa auditoria das demonstrações financeiras como um todo, e na formação da nossa opinião, e não emitimos uma opinião separada a esse respeito. Além da matéria descrita na seção *Incerteza Material Relacionada com a Continuidade*, decidimos que as matérias descritas a seguir são matérias relevantes de auditoria a comunicar neste relatório.

[*Descrição de cada uma das matérias de auditoria de acordo com a ISA 701.*]

**Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, “Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas”]**

[*Relato de acordo com os requisitos da ISA 720 (Revista) – ver Exemplo 1 no Apêndice 2 da ISA 720 (Revista)*]

Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governança pelas Demonstrações Financeiras<sup>4</sup>

[*Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)*]<sup>5</sup>

## Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras

[*Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)*]

## Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares

[*Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)*]

O sócio responsável pela auditoria de que resultou este relatório é [nome]

[*Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição*]

[*Domicílio do auditor*]

[*Data*]

<sup>4</sup> Nestes exemplos, os termos “órgão de gestão” e “encarregados da governança” devem ser substituídos por outros mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

<sup>5</sup> Os parágrafos 34 e 39 da ISA 700 (Revista) exigem que se inclua no relatório do auditor uma referência, para todas as entidades, sobre a continuidade para descrever as responsabilidades da entidade pelas demonstrações financeiras e as responsabilidades do auditor em relação a esta matéria.

**Exemplo 2 – Opinião com reservas quando existe uma incerteza material e as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas porque não foi feita divulgação adequada**

**Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:**

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 não é aplicável).**
- **As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) (um referencial de finalidade geral).**
- **As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.**
- **Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.**
- **Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade. A Nota yy às demonstrações financeiras faz referência à magnitude, à expiração e ao total dos acordos de financiamento, mas as demonstrações financeiras não incluem o impacto ou a disponibilidade de refinanciamento nem caracterizam esta situação como uma incerteza material.**
- **As demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas devido à inadequada divulgação da incerteza material. É expressa uma opinião com reservas porque o auditor concluiu que os efeitos nas demonstrações financeiras desta inadequação são materiais mas não profundos.**
- **As matérias relevantes de auditoria foram comunicadas de acordo com a ISA 701.**
- **O auditor obteve toda a restante informação antes da data do relatório e a matéria que originou a opinião com reservas também afeta essa outra informação.**
- **As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.**
- **Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.**



## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Adequado]

### Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras<sup>6</sup>

#### Opinião Com Reservas

Auditámos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, exceto quanto à divulgação incompleta da informação referida na secção *Bases para a Opinião Com Reservas*, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

#### Bases para a Opinião Com Reservas

Como referido na Nota yy, os acordos de financiamento da Sociedade expiraram e as quantias a pagar vencem-se em 19 de março de 20X2. A Sociedade não conseguiu concluir a renegociação dos financiamentos ou obter financiamentos alternativos. Esta situação indica que existe uma incerteza material que pode colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da Sociedade em se manter em continuidade. As demonstrações financeiras não divulgam adequadamente esta matéria.

Realizámos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [*jurisdição*], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião com reservas.

<sup>6</sup> O subtítulo “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.

**Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, “Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas”]**

*[Relato de acordo com os requisitos da ISA 720 (Revista) – ver Exemplo 6 no Apêndice 2 da ISA 720 (Revista). O último parágrafo desta secção deste Exemplo deve ser adaptado para descrever a matéria que originou a opinião com reservas que também afeta a outra informação.]*

**Matérias Relevantes de Auditoria**

As matérias relevantes de auditoria são as que, no nosso julgamento profissional, tiveram maior importância na nossa auditoria das demonstrações financeiras do período corrente. Essas matérias foram consideradas no contexto da nossa auditoria das demonstrações financeiras como um todo, e na formação da nossa opinião, e não emitimos uma opinião separada a esse respeito. Além da matéria descrita na secção *Bases para a Opinião com Reservas*, decidimos que as matérias descritas a seguir são matérias relevantes de auditoria a comunicar neste relatório.

*[Descrição de cada uma das matérias de auditoria de acordo com a ISA 701.]*

**Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras<sup>7</sup>**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista).<sup>8</sup>]*

**Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]*

**Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]*

O sócio responsável pela auditoria de que resultou este relatório é [nome]

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

<sup>7</sup> Ou outros termos que sejam mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular

<sup>8</sup> Os parágrafos 34 e 39 da ISA 700 (Revista) exigem que se inclua no relatório do auditor uma referência, para todas as entidades, sobre a continuidade para descrever as responsabilidades da entidade pelas demonstrações financeiras e as responsabilidades do auditor em relação a esta matéria.

**Exemplo 3 – Opinião adversa quando existe uma incerteza material e não foi divulgada nas demonstrações financeiras**

Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade que não cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 não é aplicável).
- As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) (um referencial de finalidade geral).
- As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.
- Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.
- Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade e a Sociedade está a ponderar declarar falência. As demonstrações financeiras omitem as divulgações exigidas relativas à incerteza material.
- É expressa uma opinião adversa porque o auditor concluiu que os efeitos nas demonstrações financeiras desta omissão são materiais e profundos.
- O auditor não é obrigado a comunicar matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701, e optou por não o fazer.
- O auditor obteve toda a restante informação antes da data do relatório e a matéria que originou a opinião adversa também afeta essa outra informação.
- As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.
- Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Apropriado]

### Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras<sup>9</sup>

#### Opinião Adversa

Auditámos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, dada a omissão da informação referida na secção *Bases para a Opinião Adversa*, as demonstrações financeiras anexas não apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a (ou não dão uma imagem verdadeira e apropriada da) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou do) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

#### Bases para a Opinião Adversa

Os acordos de financiamento da Sociedade expiraram e as quantias a pagar venceram-se em 31 de dezembro de 20X1. A Sociedade não conseguiu concluir a renegociação dos financiamentos ou obter financiamentos alternativos e está a ponderar declarar falência. Esta situação indica que existe uma incerteza material que pode colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da Sociedade em se manter em continuidade. As demonstrações financeiras não divulgam adequadamente este facto.

Realizámos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [*jurisdição*], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião adversa.

---

<sup>9</sup> O subtítulo “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.

**Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, “Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas”]**

*[Relato de acordo com os requisitos da ISA 720 (Revista) – ver Exemplo 7 no Apêndice 2 da ISA 720 (Revista). O último parágrafo desta secção deste Exemplo deve ser adaptado para descrever a matéria que originou a opinião com reservas que também afeta a outra informação.]*

**Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras**<sup>10</sup>

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista).<sup>11</sup>]*

**Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista).]*

**Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]*

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

<sup>10</sup> Ou outros termos que sejam mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular

<sup>11</sup> Os parágrafos 34 e 39 da ISA 700 (Revista) exigem que se inclua no relatório do auditor uma referência, para todas as entidades, sobre a continuidade para descrever as responsabilidades da entidade pelas demonstrações financeiras e as responsabilidades do auditor em relação a esta matéria.

# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 580

## DECLARAÇÕES ESCRITAS

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

### ÍNDICE

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1–2
Declarações Escritas como Prova de Auditoria .....	3–4
Data de Eficácia .....	5
<b>Objetivos</b> .....	6
<b>Definições</b> .....	7–8
<b>Requisitos</b>	
Membros do Órgão de Gestão a Quem Pedir Declarações Escritas .....	9
Declarações Escritas acerca das Responsabilidades do Órgão de Gestão ....	10–12
Outras Declarações Escritas .....	13
Data e Período(s) Coberto(s) pelas Declarações Escritas .....	14
Forma das Declarações Escritas .....	15
Dúvida quanto à Fiabilidade de Declarações Escritas e Declarações Escritas Pedidas e Não Recebidas .....	16–20
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Declarações Escritas como Prova de Auditoria .....	A1
Membros do Órgão de Gestão a Quem Pedir Declarações Escritas .....	A2–A6
Declarações Escritas acerca das Responsabilidades do Órgão de Gestão ....	A7–A9
Outras Declarações Escritas .....	A10–A13
Comunicar uma Quantia Limite .....	A14
Data e Período(s) Coberto(s) pelas Declarações Escritas .....	A15–A18
Forma das Declarações Escritas .....	A19–A21
Comunicar com os Encarregados da Governação .....	A22

Dúvida quanto à Fiabilidade de Declarações Escritas e

Declarações Escritas Pedidas e Não Recebidas ..... A23–A27

Apêndice 1: Lista das ISA que Contêm Requisitos de Declarações Escritas

Apêndice 2: Exemplo de Carta de Representação

---

---

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 580, *Declarações Escritas*, 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 as responsabilidades do auditor no sentido de obter declarações escritas do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação numa auditoria de demonstrações financeiras.
2. O Apêndice 1 lista outras ISA que incluem requisitos específicos de declarações escritas sobre as matérias que abordam. Os requisitos específicos de declarações escritas contidos noutras ISA não limitam a aplicação desta ISA.

### Declarações Escritas como Prova de Auditoria

3. Prova de auditoria é a informação usada pelo auditor para chegar às conclusões sobre as quais baseia a sua opinião.<sup>1</sup> As declarações escritas são informações necessárias de que o auditor necessita no quadro da auditoria das demonstrações financeiras da entidade. Consequentemente, tal como as respostas a indagações, as declarações escritas constituem prova de auditoria. (Ref: Parágrafo A1)
4. Embora as declarações escritas proporcionem prova de auditoria necessária, não proporcionam por si só prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de qualquer das matérias que tratam. Adicionalmente, o facto de o órgão de gestão ter prestado declarações escritas fiáveis não afeta a natureza ou a extensão de outra prova de auditoria que o auditor obtenha sobre o cumprimento das responsabilidades do órgão de gestão ou sobre asserções específicas.

### Data de Eficácia

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

## Objetivos

6. Os objetivos do auditor são:
  - (a) Obter declarações escritas do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação no sentido de que consideram que cumpriram as suas responsabilidades pela preparação das demonstrações financeiras e pela plenitude da informação prestada ao auditor;

---

<sup>1</sup> ISA 500, *Prova de Auditoria*, parágrafo 5(c)



- (b) Suportar outras provas de auditoria relevantes para as demonstrações financeiras ou asserções específicas nelas contidas através de declarações escritas, se tal for considerado necessário pelo auditor ou exigido por outras ISA; e
- (c) Responder apropriadamente a declarações escritas fornecidas pelo órgão de gestão ou, quando apropriado, pelos encarregados da governação ou responder apropriadamente quando o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação não proporcionarem as declarações escritas pedidas pelo auditor.

## Definições

7. Para efeito das ISA, é aplicável a seguinte definição:

Declaração escrita – Uma declaração escrita prestada pelo órgão de gestão ao auditor para confirmar determinadas matérias ou para suportar outra prova de auditoria. As declarações escritas neste contexto não incluem demonstrações financeiras, asserções nelas contidas ou livros e registos de suporte.

8. Para efeito desta ISA, as referências a “o órgão de gestão” devem ser lidas como “o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação”. Adicionalmente, no caso de um referencial de apresentação apropriada, o órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriada das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável ou pela preparação de demonstrações financeiras que dão uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.

## Requisitos

### Membros do Órgão de Gestão a Quem Pedir Declarações Escritas

9. O auditor deve pedir declarações escritas ao órgão de gestão com responsabilidades apropriadas pelas demonstrações financeiras e conhecimento das respetivas matérias. (Ref: Parágrafos A2 a A6)

### Declarações Escritas Acerca das Responsabilidades do Órgão de Gestão

#### *Preparação das Demonstrações Financeiras*

10. O auditor deve pedir ao órgão de gestão uma declaração escrita no sentido de que deu cumprimento à sua responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, incluindo quando relevante a sua apresentação apropriada, conforme estabelecido nos termos do trabalho de auditoria.<sup>2</sup> (Ref: Parágrafos A7 a A9, A14 e A22)

<sup>2</sup> ISA 210, *Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria*, parágrafo 6(b)(i)

*Informação Prestada e Plenitude das Transações*

11. O auditor deve pedir ao órgão e gestão uma declaração escrita no sentido de que:
  - (a) Prestou ao auditor toda a informação e acesso relevantes conforme acordado nos termos do trabalho de auditoria;<sup>3</sup> e
  - (b) Todas as transações foram registadas e estão refletidas nas demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafos A7 a A9, A14 e A22)

*Descrição das Responsabilidades do Órgão de Gestão nas Declarações Escritas*

12. As responsabilidades do órgão de gestão devem ser descritas nas declarações escritas exigidas pelos parágrafos 10 e 11 da mesma maneira que estão descritas nos termos do trabalho de auditoria.

**Outras Declarações Escritas**

13. Outras ISA exigem que o auditor solicite declarações escritas. Se, além da exigência de tais declarações, o auditor determinar que é necessário obter uma ou mais declarações escritas para suportar outra prova de auditoria relevante para as demonstrações financeiras ou uma ou mais asserções específicas nas demonstrações financeiras, deve solicitar essas outras declarações escritas. (Ref: Parágrafos A10 a A13, A14 e A22)

**Data e Período(s) Coberto(s) pelas Declarações Escritas**

14. A data das declarações escritas deve ser tão próxima quanto possível da data do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras, mas não posterior. As declarações escritas devem ser feitas para todas as demonstrações financeiras e período(s) referido(s) no relatório do auditor. (Ref: Parágrafos A15 a A18)

**Forma das Declarações Escritas**

15. As declarações escritas devem ser feitas na forma de uma carta de representação dirigida ao auditor. Se a lei ou o regulamento exigirem que o órgão de gestão faça declarações escritas públicas acerca das suas responsabilidades e o auditor determinar que tais declarações incluem algumas ou todas as declarações exigidas pelos parágrafos 10 ou 11, as matérias relevantes cobertas por tais declarações não terão de ser incluídas na carta de representação. (Ref: Parágrafos A19 a A21)

---

<sup>3</sup> ISA 210, parágrafo 6(b)(iii)

## Dúvida quanto à Fiabilidade de Declarações Escritas e Declarações Escritas Pedidas e Não Recebidas

### *Dúvida quanto à Fiabilidade de Declarações Escritas*

16. Se o auditor tiver preocupações acerca da competência, integridade, valores éticos ou diligência do órgão de gestão ou acerca do seu empenho quanto aos mesmos ou da obrigatoriedade da sua aplicação, deve determinar o efeito que tais preocupações possam ter na fiabilidade das declarações (verbais ou escritas) e na prova de auditoria em geral. (Ref: Parágrafos A24 e A25)
17. Em particular, se as declarações escritas forem inconsistentes com outra prova de auditoria, o auditor deve executar procedimentos de auditoria para tentar resolver o assunto. Se o assunto continuar por resolver, o auditor deve reconsiderar a avaliação da competência, integridade, valores éticos ou diligência do órgão de gestão ou acerca do seu empenho quanto aos mesmos ou da obrigatoriedade da sua aplicação e determinar o efeito que tais preocupações possam ter na fiabilidade das declarações (verbais ou escritas) e na prova de auditoria em geral. (Ref: Parágrafo A23)
18. Se o auditor concluir que as declarações escritas não são fiáveis, deve tomar medidas apropriadas, incluindo determinar o possível efeito na opinião constante do seu relatório de acordo com a ISA 705 (Revista),<sup>4</sup> tendo em atenção o requisito do parágrafo 20 desta ISA.

### *Declarações Escritas Pedidas Não Recebidas*

19. Se o órgão de gestão não prestar uma ou mais das declarações escritas solicitadas, o auditor deve:
  - (a) Discutir o assunto com o órgão de gestão;
  - (b) Reavaliar a integridade do órgão de gestão e avaliar o efeito que isso possa ter na fiabilidade das declarações (verbais ou escritas) e na prova de auditoria em geral; e
  - (c) Tomar medidas apropriadas, incluindo a determinação do possível efeito na opinião constante do seu relatório de acordo com a ISA 705 (Revista), tendo em atenção o requisito do parágrafo 20 desta ISA.

### *Declarações Escritas acerca das Responsabilidades do Órgão de Gestão*

20. O auditor deve emitir uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras de acordo com a ISA 705 (Revista) se:
  - (a) Concluir que existe uma dúvida suficiente acerca da integridade do órgão de gestão para que as declarações escritas exigidas pelos parágrafos 10 e 11 não sejam fiáveis; ou

---

<sup>4</sup> ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

- (b) O órgão de gestão não emitir as declarações escritas exigidas pelos parágrafos 10 e 11. (Ref: Parágrafos A26 e A27)

\*\*\*

## **Material de Aplicação e Outro Material Explicativo**

### **Declarações Escritas como Prova de Auditoria** (Ref: Parágrafo 3)

- A1. As declarações escritas são uma fonte importante de prova de auditoria. Se o órgão de gestão modificar ou não prestar as declarações escritas pedidas, isso pode alertar o auditor para a possibilidade de que possam existir um ou mais assuntos significativos. Adicionalmente, um pedido para prestar declarações escritas, em vez de verbais, pode em muitos casos levar o órgão de gestão a considerar tais matérias mais rigorosamente, aumentando deste modo a qualidade das declarações.

### **Membros do Órgão de Gestão a Quem Pedir Declarações Escritas**

(Ref: Parágrafo 9)

- A2. As declarações escritas são pedidas aos responsáveis pela preparação das demonstrações financeiras. Esses responsáveis podem variar dependendo da estrutura de governação da entidade e da lei e regulamento relevantes. Contudo, o órgão de gestão (e não os encarregados da governação) é habitualmente a parte responsável. As declarações escritas podem assim ser pedidas ao diretor executivo e ao diretor financeiro da entidade ou a outras pessoas equivalentes em entidades que não usem estes títulos. Nalgumas circunstâncias, porém, outras partes, tais como os encarregados da governação, são também responsáveis pela preparação das demonstrações financeiras.
- A3. Devido à sua responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras e pela condução do negócio da entidade, será de esperar que o órgão de gestão tenha conhecimento suficiente do processo seguido pela entidade na preparação e apresentação das demonstrações financeiras e das asserções nelas incluídas, no qual deverá basear as declarações escritas.
- A4. Em alguns casos, porém, o órgão de gestão pode decidir questionar outros que participam na preparação e apresentação das demonstrações financeiras e das asserções nelas contidas, incluindo pessoas que tenham conhecimentos especializados sobre os assuntos acerca dos quais se pedem declarações escritas. Essas pessoas podem incluir:
- Um atuário responsável por mensurações contabilísticas determinadas em estudo atuarial.

- Engenheiros do quadro de pessoal que possam ter conhecimentos especializados e ser responsáveis pelas mensurações de passivos ambientais.
  - Um consultor interno que possa prestar informações essenciais relativamente a provisões para ações judiciais.
- A5. Em alguns casos, o órgão de gestão pode incluir nas declarações escritas linguagem com reservas no sentido de que as declarações são feitas no melhor do seu conhecimento e convicção. O auditor pode aceitar essa redação se estiver convencido de que as declarações são feitas pelas pessoas com responsabilidades apropriadas e conhecimento das matérias incluídas nas declarações.
- A6. Para reforçar a necessidade de o órgão de gestão fazer declarações fundamentadas, o auditor pode pedir que o órgão de gestão inclua nas declarações escritas uma confirmação de que fez as indagações que considerou apropriadas para estar em condições de poder prestar as declarações escritas pedidas. Não se espera que tais indagações exijam usualmente um processo interno formal para além dos já estabelecidos pela entidade.

### **Declarações Escritas Acerca das Responsabilidades do Órgão de Gestão** (Ref. Parágrafo 10 e 11)

- A7. A prova de auditoria obtida durante a auditoria no sentido de que o órgão de gestão está a cumprir as responsabilidades referidas nos parágrafos 10 e 11 não é suficiente sem se obter confirmação do órgão de gestão no sentido de que considera ter cumprido essas responsabilidades. Isto deve-se a que o auditor não pode fazer um julgamento unicamente com base noutra prova de auditoria quanto ao facto de o órgão de gestão ter preparado e apresentado as demonstrações financeiras e prestado informação ao auditor com base no reconhecimento e entendimento acordados das suas responsabilidades. Por exemplo, o auditor não poderia concluir que o órgão de gestão lhe prestou a informação acordada nos termos do trabalho de auditoria sem lhe perguntar se tal informação foi prestada e sem receber uma confirmação nesse sentido.
- A8. As declarações escritas exigidas pelos parágrafos 10 e 11 servem-se do reconhecimento e entendimento acordados com o órgão de gestão no que respeita às suas responsabilidades nos termos do trabalho de auditoria, solicitando a confirmação de que essas responsabilidades foram cumpridas. O auditor pode também solicitar ao órgão de gestão que reconfirme o seu reconhecimento e entendimento dessas responsabilidades nas declarações escritas. Isso é comum em algumas jurisdições, mas em qualquer caso pode ser particularmente apropriado quando:
- As pessoas que assinaram os termos do trabalho de auditoria em nome da entidade deixaram de ter responsabilidades relevantes;

- Os termos do trabalho de auditoria foram preparados num ano anterior;
- Existe qualquer indicação de que o órgão de gestão compreendeu mal as suas responsabilidades; ou
- Existem alterações nas circunstâncias que tornam apropriado proceder assim.

De forma consistente com o requisito da ISA 210,<sup>5</sup> essa reconfirmação do reconhecimento e entendimento pelo órgão de gestão das suas responsabilidades não é feita sob reserva do melhor conhecimento e convicção do órgão de gestão (conforme discutido no parágrafo A5 desta ISA).

#### *Considerações Específicas para Entidades do Setor Público*

- A9. Os mandatos para auditorias de demonstrações financeiras de entidades do setor público podem ser mais amplos do que para outras entidades. Em consequência, a premissa relativa às responsabilidades do órgão de gestão sobre a qual é conduzida uma auditoria de demonstrações financeiras de uma entidade do setor público pode dar origem a declarações escritas adicionais. Estas podem incluir declarações escritas que confirmem que as transações e acontecimentos foram conduzidos de acordo com a lei, regulamento ou outra autoridade.

#### **Outras Declarações Escritas** (Ref: Parágrafo 13)

##### *Declarações Escritas Adicionais acerca das Demonstrações Financeiras*

- A10. Além das declarações escritas exigidas pelo parágrafo 10, o auditor pode considerar necessário solicitar outras declarações escritas acerca das demonstrações financeiras. Tais declarações escritas podem complementar as declarações escritas exigidas pelo parágrafo 10, mas não fazem parte delas. Em causa poderão estar declarações sobre:

- Se a seleção e aplicação das políticas contabilísticas são apropriadas; e
- Se matérias como as que se apresentam em seguida, quando relevantes de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, foram reconhecidas, mensuradas, apresentadas ou divulgadas de acordo com esse referencial:
  - Planos ou intenções que possam afetar o valor contabilístico ou a classificação de ativos e passivos;
  - Passivos, tanto reais como contingentes;
  - Titularidade ou controlo sobre ativos, ónus ou encargos sobre ativos e ativos dados em garantia; e

---

<sup>5</sup> ISA 210, parágrafo 6(b)

- Aspectos de leis, regulamentos ou acordos contratuais que possam afetar as demonstrações financeiras, incluindo o incumprimento.

#### *Declarações Escritas Adicionais acerca de Informações Prestadas ao Auditor*

A11. Além das declarações escritas exigidas pelo parágrafo 11, o auditor pode considerar necessário solicitar ao órgão de gestão que emita uma declaração escrita no sentido de que comunicou ao auditor todas as deficiências do controle interno de que tem conhecimento.

#### *Declarações Escritas acerca de Asserções Específicas*

A12. Quando obtiver prova acerca de julgamentos e intenções ou avaliar os mesmos, o auditor pode considerar um ou mais dos seguintes pontos:

- O historial da entidade na realização das suas intenções declaradas.
- As razões da entidade para escolher um particular curso de ação.
- A capacidade da entidade para prosseguir um curso de ação específico.
- A existência ou inexistência de qualquer informação que possa ter sido obtida no decurso da auditoria e que possa ser inconsistente com o julgamento ou com as intenções do órgão de gestão.

A13. Adicionalmente, o auditor pode considerar necessário solicitar ao órgão de gestão que emita declarações escritas acerca de asserções específicas das demonstrações financeiras, em particular para suportar o entendimento que o auditor obteve de outra prova de auditoria sobre o julgamento ou a intenção do órgão de gestão em relação a uma asserção específica ou sobre a sua plenitude. Por exemplo, se a intenção do órgão de gestão for importante para a base de valorização dos investimentos, pode não ser possível obter prova de auditoria suficiente e apropriada sem uma declaração escrita do órgão de gestão acerca das suas intenções. Embora estas declarações escritas proporcionem prova de auditoria necessária, não proporcionam por si só prova de auditoria suficiente e apropriada para essa asserção.

#### **Comunicar uma Quantia Limite** (Ref: Parágrafos 10, 11 e 13)

A14. A ISA 450 exige que o auditor proceda ao cúmulo das distorções identificadas durante a auditoria que não sejam claramente insignificantes.<sup>6</sup> O auditor pode determinar um limite acima do qual as distorções não podem ser vistas como claramente insignificantes. Da mesma forma, pode considerar a possibilidade de comunicar ao órgão de gestão um limite para efeito das declarações escritas pedidas.

---

<sup>6</sup> ISA 450, *Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria*, parágrafo 5

**Data e Período(s) Coberto(s) pelas Declarações Escritas (Ref: Parágrafo 14)**

- A15. Na medida em que as declarações escritas são prova de auditoria necessária, a opinião do auditor não pode ser expressa e o relatório não pode ser datado de antes da data das declarações escritas. Adicionalmente, dado que o auditor está interessado nos acontecimentos que ocorram até à data do seu relatório e que possam exigir ajustamento nas demonstrações financeiras ou divulgação nas mesmas, as declarações escritas são datadas tão próximo quanto praticável, mas não depois, da data do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras.
16. Nalgumas circunstâncias pode ser apropriado que o auditor obtenha uma declaração escrita acerca de uma asserção específica constante das demonstrações financeiras no decurso da auditoria. Quando for este o caso, pode ser necessário pedir uma declaração escrita atualizada.
- A17. As declarações escritas são relativas a todos os períodos referidos no relatório do auditor, porque o órgão de gestão terá de reafirmar que as declarações escritas que fez previamente com respeito aos períodos anteriores continuam a ser apropriadas. O auditor e o órgão de gestão podem acordar numa forma de declaração escrita que atualiza as declarações escritas relativas aos períodos anteriores referenciando se existem quaisquer alterações a essas declarações escritas e, em caso afirmativo, quais são essas alterações.
- A18. Podem surgir situações em que o órgão de gestão atual não estava presente durante todos os períodos referidos no relatório do auditor. Essas pessoas podem declarar que não estão em posição de prestar algumas ou todas as declarações escritas porque não estiveram em funções durante o período. Este facto não diminui, contudo, as responsabilidades dessas pessoas pelas demonstrações financeiras no seu todo. Consequentemente, o requisito no sentido de o auditor lhes solicitar declarações escritas que cubram o conjunto do(s) período(s) relevante(s) continua a aplicar-se.

**Forma das Declarações Escritas (Ref: Parágrafo 15)**

- A19. As declarações escritas devem ser incluídas numa carta de representação dirigida ao auditor. Porém, em algumas jurisdições, pode ser exigido ao órgão de gestão, por lei ou regulamento, que faça uma declaração pública escrita acerca das suas responsabilidades. Se bem que tal declaração se destine aos utilizadores das demonstrações financeiras ou às autoridades relevantes, o auditor pode determinar que é uma forma apropriada de declaração escrita a respeito de algumas ou de todas as declarações exigidas pelo parágrafo 10 ou 11. Consequentemente, as matérias relevantes cobertas por tal declaração não terão de ser incluídas na carta de representação. Os fatores que podem afetar a determinação do auditor incluem:



- Se a declaração inclui a confirmação do cumprimento das responsabilidades referidas nos parágrafos 10 e 11.
- Se a declaração foi emitida ou aprovada por aqueles a quem o auditor solicita declarações escritas relevantes.
- Se uma cópia da declaração é fornecida ao auditor numa data tão próxima quanto praticável, mas não posterior à data do seu relatório sobre as demonstrações financeiras (ver parágrafo 14).

A20. Uma declaração formal de cumprimento de leis e regulamentos ou de aprovação das demonstrações financeiras não contém informação suficiente para o auditor ficar confortado de que todas as declarações necessárias foram cuidadosamente prestadas. A referência às responsabilidades do órgão de gestão em leis e regulamentos também não substitui as declarações escritas solicitadas.

A21. O Apêndice 2 dá um exemplo ilustrativo de uma carta de representação.

### **Comunicar com os Encarregados da Governança** (Ref: Parágrafos 10, 11 e 13)

A22. A ISA 260 (Revista) exige que o auditor comunique aos encarregados da governança as declarações escritas que solicitou ao órgão de gestão.<sup>7</sup>

### **Dúvida quanto à Fiabilidade de Declarações Escritas e Declarações Escritas Pedidas e Não Recebidas**

*Dúvida quanto à Fiabilidade das Declarações Escritas* (Ref: Parágrafos 16 e 17)

A23. No caso de inconsistências identificadas entre uma ou mais declarações escritas e a prova de auditoria obtida a partir de outra origem, o auditor pode considerar se a avaliação do risco permanece apropriada e, em caso contrário, rever a avaliação do risco e determinar a natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais para dar resposta aos riscos avaliados.

A24. Preocupações acerca da competência, integridade, valores éticos ou diligência do órgão de gestão ou acerca do seu empenho nos mesmos ou da obrigatoriedade da sua aplicação podem levar o auditor a concluir que o risco de existirem declarações distorcidas nas demonstrações financeiras feitas pelo órgão de gestão é tal que não pode ser realizada uma auditoria. Neste caso, o auditor pode considerar renunciar ao trabalho, quando a renúncia for possível segundo a lei ou regulamento aplicável, a menos que os encarregados da governança apliquem medidas corretivas apropriadas. Estas medidas, porém, podem não ser suficientes para habilitar o auditor e emitir uma opinião de auditoria não modificada.

<sup>7</sup> ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governança*, parágrafo 16(c)(ii)

25. A ISA 230 exige que o auditor documente os assuntos significativos que surjam durante a auditoria, as conclusões a que chegou e os julgamentos profissionais feitos para atingir essas conclusões.<sup>8</sup> O auditor pode ter identificado assuntos significativos relativos à competência, integridade, valores éticos ou diligência do órgão de gestão ou acerca do seu empenho nos mesmos ou da obrigatoriedade da sua aplicação, mas concluir que as declarações escritas são apesar de tudo fiáveis. Neste caso, esta matéria significativa é documentada de acordo com a ISA 230.

*Declarações Escritas acerca das Responsabilidades do Órgão de Gestão*  
(Ref: Parágrafo 20)

- A26. Conforme explicado no parágrafo A7, o auditor não pode fazer julgamentos unicamente com base noutra prova de auditoria quanto ao facto de o órgão de gestão ter cumprido as responsabilidades referidas nos parágrafos 10 e 11. Por isso, se o auditor concluir, conforme descrito no parágrafo 20(a), que as declarações escritas acerca destas matérias não são fiáveis, ou se o órgão de gestão não prestar essas declarações escritas, o auditor ficará impossibilitado de obter suficiente prova de auditoria apropriada. Os possíveis efeitos de tal impossibilidade sobre as demonstrações financeiras não se limitam a elementos, contas ou itens específicos das demonstrações financeiras e são por isso profundos. A ISA 705 (Revista) exige que o auditor emita uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras em tais circunstâncias.<sup>9</sup>
- A27. Uma declaração escrita que tenha sido modificada em relação ao que foi pedido pelo auditor não significa necessariamente que o órgão de gestão não prestou a declaração escrita. Contudo, a razão subjacente para tal modificação pode afetar a opinião no relatório do auditor. Por exemplo:
- A declaração escrita acerca do cumprimento pelo órgão de gestão da sua responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras pode dizer que o órgão de gestão está convencido de que, exceto quanto ao incumprimento significativo de um requisito particular do referencial de relato financeiro aplicável, as demonstrações financeiras estão preparadas de acordo com esse referencial. O requisito do parágrafo 20 não se aplica porque o auditor concluiu que o órgão de gestão prestou declarações escritas fiáveis. Porém, exige-se que o auditor considere o efeito do incumprimento na opinião constante do seu relatório de acordo com a ISA 705 (Revista).

---

<sup>8</sup> ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafos 8(c) e 10

<sup>9</sup> ISA 705 (Revista), parágrafo 9

- A declaração escrita acerca da responsabilidade do órgão de gestão no sentido de prestar ao auditor toda a informação relevante acordada nos termos do trabalho de auditoria pode dizer que o órgão de gestão está convencido de que, exceto quanto à informação destruída num incêndio, proporcionou ao auditor essa informação. O requisito do parágrafo 20 não se aplica porque o auditor concluiu que o órgão de gestão prestou declarações escritas fiáveis. Porém, exige-se que o auditor considere os efeitos em profundidade nas demonstrações financeiras da informação destruída no incêndio e o respetivo efeito na opinião constante do relatório do auditor de acordo com a ISA 705 (Revista).

**Apêndice 1**

(Ref: Parágrafo 2)

**Lista das ISA que Contêm Requisitos para Declarações Escritas**

Este apêndice identifica parágrafos em outras ISA que exigem declarações escritas sobre assuntos específicos. A lista não substitui a consideração dos requisitos e do material de aplicação e outro material explicativo constantes das ISA.

- ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras* – parágrafo 40
- ISA 250 (Revista), *Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras* – parágrafo 17
- ISA 450, *Avaliação de Distorções Identificadas Durante a Auditoria* – parágrafo 14
- ISA 501, *Prova de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados* – parágrafo 12
- ISA 540 (Revista), *Auditar Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações* – parágrafo 37
- ISA 550, *Partes Relacionadas* – parágrafo 26
- ISA 560, *Acontecimentos Subsequentes* – parágrafo 9
- ISA 570 (Revista), *Continuidade* – parágrafo 16(e)
- ISA 710, *Informação Comparativa – Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas* – parágrafo 9
- ISA 720 (Revista), *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação* – parágrafo 13(c)

**Apêndice 2**

(Ref: Parágrafo A21)

**Exemplo de Carta de Representação**

A carta ilustrativa que se segue inclui declarações escritas que são exigidas por esta e outras ISA. Assume-se nesta ilustração que: o referencial de relato financeiro aplicável é o das Normas Internacionais de Relato Financeiro; o requisito da ISA 570 (Revista)<sup>1</sup> no sentido de obter uma declaração escrita não é relevante; e não há exceções às declarações escritas pedidas. Se existissem exceções, as declarações teriam de ser modificadas para as refletir.

(Papel Timbrado da Entidade)

(Ao Auditor)

(Data)

Esta carta de representação é emitida no contexto da vossa auditoria das demonstrações financeiras da Sociedade ABC relativas ao ano findo em 31 de dezembro de 20XX<sup>2</sup> com a finalidade de expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada*) de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro.

Confirmamos que (, *tanto quanto é do nosso conhecimento e convicção, tendo feito as indagações que considerámos necessárias com a finalidade de nos informarmos apropriadamente*):

*Demonstrações Financeiras*

- Cumprimos as nossas responsabilidades, conforme estabelecido nos termos do trabalho de auditoria datado de [inserir a data], relativas à preparação das demonstrações financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro. Em particular, as demonstrações financeiras estão apresentadas de forma apropriada (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada*) de acordo com essas normas.
- Os métodos, dados e pressupostos significativos por nós utilizados para fazer estimativas contabilísticas e respetivas divulgações são adequados para atingir o reconhecimento, mensuração ou divulgações razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável. (ISA 540 (Revista))

<sup>1</sup> ISA 570 (Revista), *Continuidade*

<sup>2</sup> Quando o auditor relatar sobre mais do que um período, deve ajustar a data para que a carta se refira a todos os períodos cobertos pelo seu relatório.

- Os relacionamentos e as transações com partes relacionadas foram apropriadamente contabilizados e divulgados de acordo com os requisitos das Normas Internacionais de Relato Financeiro. (ISA 550)
- Todos os acontecimentos subsequentes à data das demonstrações financeiras e relativamente aos quais as Normas Internacionais de Relato Financeiro exigem ajustamento ou divulgação foram ajustados ou divulgados. (ISA 560)
- Os efeitos de distorções não corrigidas são imateriais, individualmente ou em agregado, para as demonstrações financeiras como um todo. Uma lista das distorções não corrigidas está anexa à carta de representação. (ISA 450)
- [Quaisquer outros assuntos que o auditor considere apropriados (ver o parágrafo A10 desta ISA).]

#### *Informação Disponibilizada*

- Disponibilizámos-vos<sup>3</sup>:
  - Acesso a toda a informação de que temos conhecimento relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, como registos, documentação e outras matérias;
  - A informação adicional que nos pediram para efeito da auditoria; e
  - Acesso sem restrições às pessoas da entidade junto das quais consideraram necessário obter prova de auditoria.
- Todas as transações foram registadas nos registos contabilísticos e estão refletidas nas demonstrações financeiras.
- Demos-vos conhecimento dos resultados da nossa avaliação do risco de as demonstrações financeiras poderem estar materialmente distorcidas em consequência de fraude. (ISA 240)
- Demos-vos conhecimento de toda a informação em relação a fraude ou a suspeita de fraude de que tivemos conhecimento e que afete a entidade envolvendo:
  - O órgão de gestão;
  - Empregados com cargos importantes no controlo interno: ou
  - Outros, quando a fraude possa ter um efeito material nas demonstrações financeiras. (ISA 240)

---

<sup>3</sup> Se o auditor incluiu na carta de compromisso outros assuntos relativos às responsabilidades do órgão de gestão nos termos da ISA 201, *Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria*, deve considerar a inclusão desses assuntos nas cartas de representação do órgão de gestão ou dos encarregados da governação.

## DECLARAÇÕES ESCRITAS

- Demos-vos conhecimento de toda a informação em relação com alegações de fraude ou de suspeita de fraude que afete as demonstrações financeiras da entidade, comunicadas por empregados, ex-empregados, analistas, reguladores ou outros. (ISA 240)
- Demos-vos conhecimento de todos os casos conhecidos de incumprimento ou de suspeita de incumprimento de leis e regulamentos cujos efeitos devam ser considerados na preparação de demonstrações financeiras. (ISA 250)
- Demos-vos conhecimento da identidade das partes relacionadas da entidade e de todos os relacionamentos e transações com partes relacionadas de que tivemos conhecimento. (ISA 550)
- [Quaisquer outros assuntos que o auditor possa considerar apropriados (ver parágrafo A11 desta ISA).]

---

Órgão de Gestão

Órgão de Gestão

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 600**  
**CONSIDERAÇÕES ESPECIAIS – AUDITORIAS DE**  
**DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE GRUPOS**  
**(INCLUINDO O TRABALHO DOS AUDITORES DE**  
**COMPONENTES)**

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

**ÍNDICE**

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1–6
Data de Eficácia .....	7
<b>Objetivos</b> .....	8
<b>Definições</b> .....	9–10
<b>Requisitos</b>	
Responsabilidade .....	11
Aceitação e Continuação .....	12–14
Estratégia Global de Auditoria e Plano de Auditoria .....	15–16
Conhecer o Grupo, os Seus Componentes e Respetivos Ambientes .....	17–18
Conhecer o Auditor do Componente .....	19–20
Materialidade .....	21–23
Responder aos Riscos Avaliados .....	24–31
Processo de Consolidação .....	32–37
Acontecimentos Subsequentes .....	38–39
Comunicar com o Auditor do Componente .....	40–41
Avaliar a Suficiência e Apropriação da Prova de Auditoria Obtida .....	42–45
Comunicar com o Órgão de Gestão e com os Encarregados da Governação do Grupo .....	46–49
Documentação .....	50



## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Componentes Sujeitos a Auditoria com base em Estatuto, Regulamento Ou Outra Razão .....	A1
Definições .....	A2–A7
Responsabilidade .....	A8–A9
Aceitação e Continuação .....	A10–A21
Estratégia Global de Auditoria e Plano de Auditoria .....	A22
Conhecer o Grupo, os Seus Componentes e Respetivos Ambientes .....	A23–A31
Conhecer o Auditor do Componente .....	A32–A41
Materialidade .....	A42–A46
Responder aos Riscos Avaliados .....	A47–A55
Processo de Consolidação .....	A56
Comunicar com o Auditor do Componente .....	A57–A60
Avaliar a Suficiência e Apropriação da Prova de Auditoria Obtida .....	A61–A63
Comunicar com o Órgão de Gestão e com os Encarregados da Governação do Grupo .....	A64–A66
Apêndice 1: Exemplo de um Relatório do Auditor Quando a Equipe de Trabalho do Grupo Não é Capaz de Obter Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada para Basear a Opinião de Auditoria do Grupo	
Apêndice 2: Exemplos de Matérias de que a Equipe de Trabalho do Grupo se Deve Inteirar	
Apêndice 3: Exemplos de Condições ou Acontecimentos que podem Indicar Riscos de Distorção Material das Demonstrações Financeiras do Grupo	
Apêndice 4: Exemplos de Confirmações do Auditor de um Componente	
Apêndice 5: Matérias Exigidas e Matérias Adicionais Incluídas na Carta De Instruções da Equipe de Trabalho do Grupo	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 600, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)* 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. As Normas Internacionais de Auditoria (ISA) aplicam-se a auditorias de grupos. Esta ISA trata de considerações especiais que se aplicam a auditorias de grupos, em particular as que envolvem auditores de componentes.
2. Um auditor pode considerar esta ISA útil, adaptada conforme necessário nas circunstâncias, quando envolver outros auditores na auditoria de demonstrações financeiras que não sejam demonstrações financeiras de grupos. Por exemplo, um auditor pode envolver outro auditor para observar a contagem dos inventários ou inspecionar fisicamente ativos fixos tangíveis numa localização remota.
3. Pode ser exigido a um auditor de um componente, com base em estatuto, regulamento ou outra razão, que expresse uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras desse componente. A equipa de trabalho do grupo pode decidir usar a prova de auditoria em que se baseou a opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras do componente para proporcionar prova de auditoria para a auditoria do grupo, aplicando-se, ainda assim, os requisitos desta ISA. (Ref: Parágrafo A1)
4. De acordo com a ISA 220,<sup>1</sup> exige-se que o sócio responsável pelo trabalho do grupo se assegure de que os que efetuam o trabalho de auditoria do grupo, incluindo os auditores de componentes, dispõem coletivamente da competência e capacidades apropriadas. O sócio responsável pelo trabalho do grupo é também o responsável pela direção, supervisão e execução do trabalho de auditoria do grupo.
5. O sócio responsável pelo trabalho do grupo aplica os requisitos da ISA 220 independentemente de ser a equipa de trabalho do grupo ou o auditor de um componente a efetuar o trabalho sobre a informação financeira desse componente. A presente ISA ajuda o sócio responsável pelo trabalho do grupo a satisfazer os requisitos da ISA 220 quando os auditores de componentes efetuam trabalhos sobre a informação financeira de componentes.
6. O risco de auditoria é função do risco de distorção material das demonstrações financeiras e do risco de o auditor não detetar tais distorções.<sup>2</sup> Numa auditoria de um grupo, isto inclui o risco de o auditor do componente não detetar uma distorção na informação financeira do componente que possa causar uma distorção material das demonstrações financeiras do grupo e o risco de a equipa de trabalho do grupo não detetar tal distorção. Esta ISA

---

<sup>1</sup> ISA 220, *Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeira*, parágrafos 14–15

<sup>2</sup> ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo A34

explica as matérias que a equipa de trabalho do grupo deve considerar ao determinar a natureza, oportunidade e extensão do seu envolvimento nos procedimentos de avaliação do risco e nos procedimentos adicionais de auditoria a executar pelo auditor do componente sobre as demonstrações financeiras dos componentes. A finalidade deste envolvimento é obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre a qual basear a opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo.

### **Data de Eficácia**

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

### **Objetivos**

8. Os objetivos do auditor são:
  - (a) Determinar se deve atuar como auditor das demonstrações financeiras do grupo; e
  - (b) Em caso afirmativo:
    - (i) Comunicar claramente com os auditores dos componentes acerca do âmbito e oportunidade do seu trabalho sobre a informação financeira relacionada com os componentes e sobre as suas conclusões; e
    - (ii) Obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante à informação financeira dos componentes e ao processo de consolidação para expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras do grupo estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.

### **Definições**

9. Para efeito das ISA, os termos que se seguem têm os significados atribuídos abaixo:
  - (a) Auditor do componente – Um auditor que, a pedido da equipa de trabalho do grupo, executa trabalho sobre informação financeira relativa a um componente para efeitos de auditoria do grupo. (Ref: Parágrafo A7)
  - (b) Auditoria do grupo – A auditoria das demonstrações financeiras do grupo.
  - (c) Componente – Uma entidade ou atividade empresarial relativamente à qual o órgão de gestão de um grupo ou de um componente prepara informação financeira que deve ser incluída nas demonstrações financeiras do grupo. (Ref: Parágrafos A2 a A4)

- (d) Componente significativo – Um componente identificado pela equipa de trabalho do grupo que (i) é de importância financeira individual para o grupo ou que, (ii) devido à sua natureza ou circunstâncias específicas, implica provavelmente riscos significativos de distorção material para as demonstrações financeiras do grupo. (Ref: Parágrafos A5 e A6)
- (e) Controlos ao nível do grupo – Controlos concebidos, implementados e mantidos pelo órgão de gestão do grupo sobre o relato financeiro do grupo.
- (f) Demonstrações financeiras do grupo – Demonstrações financeiras que incluem a informação financeira de mais do que um componente. O termo “demonstrações financeiras do grupo” também se refere a demonstrações financeiras combinadas que agreguem a informação financeira preparada por componentes que não têm uma empresa-mãe mas estão sob controlo comum.
- (g) Equipa de trabalho do grupo – Sócios, incluindo o sócio responsável pelo trabalho do grupo, e pessoal que estabelecem a estratégia de auditoria global do grupo, comunicam com os auditores de componentes, executam trabalho sobre o processo de consolidação e avaliam as conclusões resultantes da prova de auditoria como base para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras do grupo.
- (h) Órgão de gestão do componente – Órgão de gestão responsável pela preparação da informação financeira de um componente.
- (i) Órgão de gestão do grupo – Órgão de gestão responsável pela preparação das demonstrações financeiras do grupo.
- (j) Grupo – Todos os componentes cuja informação financeira é incluída nas demonstrações financeiras do grupo. Um grupo tem sempre mais do que um componente.
- (k) Materialidade do componente – A materialidade relativa a um componente, determinada pela equipa de trabalho do grupo.
- (l) Opinião de auditoria do grupo – A opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo.
- (m) Sócio responsável pelo trabalho do grupo – O sócio ou outra pessoa da firma que é responsável pelo trabalho de auditoria do grupo, pela sua execução e pelo relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras do grupo que é emitido em nome da firma. Quando existem auditores que efetuam conjuntamente a auditoria do grupo, os sócios responsáveis pelo trabalho conjunto e as suas equipas de trabalho constituem coletivamente o sócio responsável pelo trabalho do grupo e a equipa de trabalho do grupo. Esta ISA não aborda, contudo, o

relacionamento entre os co-auditores ou o trabalho que um co-auditor executa em relação ao trabalho do outro co-auditor.

10. A referência ao “referencial de relato financeiro aplicável” significa o referencial de relato financeiro que se aplica às demonstrações financeiras do grupo. A referência ao “processo de consolidação” inclui:
  - (a) O reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação da informação financeira dos componentes nas demonstrações financeiras do grupo por via de consolidação, consolidação proporcional ou dos métodos de contabilização pela equivalência patrimonial ou pelo custo; e
  - (b) A agregação em demonstrações financeiras combinadas da informação financeira de componentes que não têm uma empresa-mãe, mas estão sob controle comum.

## Requisitos

### Responsabilidade

11. O sócio responsável pelo trabalho do grupo é responsável pela direção, supervisão e execução do trabalho de auditoria do grupo em conformidade com as normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis, bem como pela verificação sobre se o relatório do auditor que é emitido é apropriado nas circunstâncias.<sup>3</sup> Consequentemente, o relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras do grupo não se deve referir ao auditor de um componente, salvo se for exigido por lei ou regulamento incluir tal referência. Se for esse o caso, o relatório do auditor deve indicar que a referência não diminui a responsabilidade do sócio responsável pelo trabalho do grupo ou a responsabilidade da firma pela opinião de auditoria do grupo. (Ref: Parágrafos A8 e A9)

### Aceitação e Continuação

12. Ao aplicar a ISA 220, o sócio responsável pelo trabalho do grupo deve determinar se é razoável esperar que seja obtida prova de auditoria suficiente e apropriada em relação ao processo de consolidação e à informação financeira dos componentes em que se baseia a opinião de auditoria do grupo. Para este efeito, a equipa de trabalho do grupo deve obter um conhecimento do grupo, dos seus componentes e dos respetivos ambientes que seja suficiente para identificar quais os componentes que provavelmente serão significativos. Quando os auditores de componentes executarem trabalho sobre as demonstrações financeiras de tais componentes, o sócio responsável pelo trabalho do grupo deve avaliar se a equipa de trabalho do

---

<sup>3</sup> ISA 220, parágrafo 15

grupo poderá ter um envolvimento no trabalho dos auditores de componentes na extensão necessária para obter prova de auditoria suficiente e apropriada. (Ref: Parágrafos A10 a A12)

13. Se o sócio responsável pelo trabalho do grupo concluir que:

- (a) a equipa de trabalho do grupo não irá conseguir obter prova de auditoria suficiente e apropriada devido a restrições impostas pelo órgão de gestão do grupo; e
- (b) o eventual efeito desta impossibilidade resultará numa escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras do grupo,<sup>4</sup>

deve:

- (a) no caso de um trabalho novo, não o aceitar, ou, no caso de um trabalho recorrente, renunciar ao trabalho, quando tal for possível de acordo com a lei ou regulamento aplicável; ou
- (b) quando a lei ou regulamento proibir um auditor de recusar um trabalho ou quando a renúncia a um trabalho não for possível por outro motivo, tendo executado a auditoria das demonstrações financeiras do grupo na extensão possível, emitir uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras do grupo. (Ref: Parágrafos A13 a A19)

#### *Termos do Trabalho*

14. O sócio responsável pelo trabalho do grupo deve acordar os termos do trabalho de auditoria do grupo de acordo com a ISA 210.<sup>5</sup> (Ref: Parágrafos A20 e A21)

#### **Estratégia Global de Auditoria e Plano de Auditoria**

15. A equipa de trabalho do grupo deve estabelecer uma estratégia global de auditoria do grupo e deve desenvolver um plano de auditoria do grupo de acordo com a ISA 300.<sup>6</sup>

16. O sócio responsável pelo trabalho do grupo deve rever a estratégia global de auditoria do grupo e o plano de auditoria do grupo. (Ref: Parágrafo A22)

---

<sup>4</sup> ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

<sup>5</sup> ISA 210, *Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria*

<sup>6</sup> ISA 300, *Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafos 7–12

## Conhecer o Grupo, os Seus Componentes e Respetivos Ambientes

17. Exige-se que o auditor identifique e avalie os riscos de distorção material através da obtenção do conhecimento da entidade e do seu ambiente.<sup>7</sup> A equipa de trabalho do grupo deve:
- (a) Aumentar o seu conhecimento do grupo, dos seus componentes e dos respetivos ambientes, incluindo os controlos ao nível do grupo, obtido durante a fase de aceitação ou continuação do relacionamento; e
  - (b) Intear-se do processo de consolidação, incluindo as instruções emitidas pelo órgão de gestão do grupo para os componentes. (Ref: Parágrafos A23 a A29)
18. A equipa de trabalho do grupo deve obter um conhecimento que seja suficiente para:
- (a) Confirmar ou rever a sua identificação inicial dos componentes que serão provavelmente significativos; e
  - (b) Avaliar os riscos de distorção material das demonstrações financeiras do grupo devido a fraude ou a erro.<sup>8</sup> (Ref: Parágrafos A30 e A31)

## Conhecer o Auditor do Componente

19. Se a equipa de trabalho do grupo planear pedir ao auditor do componente que efetue trabalho sobre a informação financeira de um componente, deve inteirar-se dos seguintes elementos: (Ref: Parágrafos A32 a A35)
- (a) Se o auditor do componente compreende e irá cumprir os requisitos éticos relevantes para a auditoria do grupo e, em particular, se é independente. (Ref: Parágrafo A37)
  - (b) A competência profissional do auditor do componente. (Ref: Parágrafo A38)
  - (c) Se a equipa de trabalho do grupo poderá estar envolvida no trabalho do auditor do componente na extensão necessária para obter prova de auditoria suficiente e apropriada.
  - (d) Se o auditor do componente opera num ambiente regulador que supervisiona de forma ativa os auditores. (Ref: Parágrafo A36)
20. Se um auditor do componente não satisfaz os requisitos de independência relevantes para a auditoria do grupo ou se a equipa de trabalho do grupo tiver sérias preocupações acerca das outras matérias enumeradas no parágrafo

<sup>7</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*

<sup>8</sup> ISA 315 (Revista)

19(a)-(c), a equipa de trabalho do grupo deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada relativa à informação financeira do componente sem pedir ao auditor do componente que efetue trabalho sobre a informação financeira desse componente. (Ref: Parágrafos A39 a A41)

## **Materialidade**

21. A equipa de trabalho do grupo deve determinar o seguinte: (Ref: Parágrafo A42)
  - (a) A materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo, quando estabelecer a estratégia global de auditoria do grupo.
  - (b) Se, nas circunstâncias específicas do grupo, existirem determinadas classes de transações, saldos de contas ou divulgações nas demonstrações financeiras do grupo relativamente aos quais seja razoável esperar que haja distorções de quantias inferiores à materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo que possam influenciar as decisões económicas dos utilizadores tomadas com base nas demonstrações financeiras do grupo, o nível ou níveis de materialidade a aplicar a essas classes de transações, saldos de contas ou divulgações.
  - (c) A materialidade do componente relativamente aos quais os respetivos auditores do componente irão efetuar uma auditoria ou uma revisão para efeitos de auditoria do grupo. Para reduzir para um nível apropriadamente baixo a probabilidade de o agregado de distorções não corrigidas e não detetadas exceder a materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo, a materialidade do componente deve ser inferior à materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo. (Ref: Parágrafos A43 e A44)
  - (d) O limite acima do qual as distorções não podem ser vistas como claramente insignificantes para as demonstrações financeiras do grupo. (Ref: Parágrafo A45)
22. Quando os auditores de componentes executarem uma auditoria para efeitos de auditoria do grupo, a equipa de trabalho do grupo deve avaliar a adequação da materialidade de execução determinada ao nível do componente. (Ref: Parágrafo A46)
23. Se um componente estiver sujeito a auditoria com base em estatuto, regulamento ou outra razão e a equipa de trabalho do grupo decidir usá-la para proporcionar prova de auditoria para a auditoria do grupo, a equipa de trabalho do grupo deve determinar:
  - (a) se a materialidade para as demonstrações financeiras do componente como um todo, e



- (b) a materialidade de execução ao nível do componente, satisfazem os requisitos desta ISA.

### **Responder aos Riscos Avaliados**

24. Exige-se que o auditor conceba e implemente respostas apropriadas para tratar os riscos avaliados de distorção material das demonstrações financeiras.<sup>9</sup> A equipa de trabalho do grupo deve determinar o tipo de trabalho a efetuar por si, ou pelos auditores de componente em seu nome, sobre a informação financeira dos componentes (ver os parágrafos 26 a 29). A equipa de trabalho do grupo deve também determinar a natureza, oportunidade e extensão do seu envolvimento no trabalho dos auditores de componente (ver os parágrafos 30 e 31).
25. Se a natureza, oportunidade e extensão do trabalho a efetuar sobre o processo de consolidação ou sobre a informação financeira dos componentes forem baseados na expectativa de que os controlos ao nível do grupo estão a funcionar eficazmente ou se os procedimentos substantivos por si só não conseguem proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada ao nível da asserção, a equipa de trabalho do grupo deve testar ou pedir ao auditor do componente que teste a eficácia operacional desses controlos.

*Determinar o Tipo de Trabalho a Executar sobre a Informação Financeira de Componentes* (Ref: Parágrafo A47)

#### **Componentes Significativos**

26. Para um componente que é significativo devido à sua importância financeira individual para o grupo, a equipa de trabalho do grupo, ou um auditor do componente em seu nome, deve efetuar uma auditoria das demonstrações financeiras do componente usando a materialidade do componente.
27. Para um componente que é significativo porque pode acarretar riscos significativos de distorção material nas demonstrações financeiras do grupo devido à sua natureza ou circunstâncias específicas, a equipa de trabalho do grupo, ou um auditor do componente em seu nome, deve efetuar um ou mais dos seguintes trabalhos:
- (a) Uma auditoria da informação financeira do componente usando a materialidade do componente.
- (b) Uma auditoria de um ou mais saldos de contas, classes de transações ou divulgações, relacionados com os potenciais riscos significativos de distorção material nas demonstrações financeiras do grupo. (Ref: Parágrafo A48)

<sup>9</sup> ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

- (c) Procedimentos de auditoria específicos relacionados com os potenciais riscos significativos de distorção material nas demonstrações financeiras do grupo. (Ref: Parágrafo A49)

#### Componentes que Não São Significativos

28. Para os componentes que não são significativos, a equipa de trabalho do grupo deve efetuar procedimentos analíticos ao nível de grupo. (Ref: Parágrafo A50)
29. Se a equipa de trabalho do grupo considera que não será obtida prova de auditoria suficiente e apropriada na qual basear a opinião de auditoria do grupo com base:
- (a) no trabalho efetuado sobre as demonstrações financeiras de componentes significativos;
  - (b) no trabalho efetuado sobre controlos ao nível de grupo e sobre o processo de consolidação; e
  - (c) nos procedimentos analíticos executados ao nível de grupo,
- deve selecionar componentes que não sejam componentes significativos e efetuar, ou pedir ao auditor do componente para efetuar, um ou mais dos procedimentos seguintes sobre a informação financeira do componente individual selecionado: (Ref: Parágrafos A51 a A53)
- Uma auditoria da informação financeira do componente usando a materialidade do componente.
  - Uma auditoria de um ou mais saldos de contas, classes de transações ou divulgações.
  - Uma revisão da informação financeira do componente usando a respetiva materialidade.

A equipa de trabalho do grupo deve variar a seleção dos componentes ao longo do tempo.

*Envolvimento no Trabalho Efetuado pelo Auditor do Componente* (Ref: Parágrafos A54 e A55)

#### Componentes Significativos – Avaliação do Risco

30. Se o auditor de um componente efetuar uma auditoria da informação financeira de um componente significativo, a equipa de trabalho do grupo deve ser envolvida na avaliação do risco efetuada pelo auditor do componente, para identificar riscos significativos de distorção material das demonstrações financeiras do grupo. A natureza, oportunidade e extensão deste envolvimento são afetados pelo conhecimento que a equipa de trabalho do grupo tenha do auditor do componente, mas deve incluir no mínimo:

- (a) Discutir com o auditor do componente ou com o órgão de gestão do componente as atividades e negócios do componente que sejam significativos para o grupo;
- (b) Discutir com o auditor do componente a suscetibilidade do componente a distorções materiais na informação financeira devido a fraude ou erro; e
- (c) Rever a documentação do auditor do componente relativa aos riscos significativos de distorção material identificados nas demonstrações financeiras do grupo. Esta documentação pode tomar a forma de um memorando que reflita a conclusão do auditor do componente com respeito aos riscos significativos identificados.

#### Riscos Significativos de Distorção Material Identificados nas Demonstrações Financeiras do Grupo – Procedimentos de Auditoria Adicionais

- 31. Se tiverem sido identificados riscos significativos de distorção material nas demonstrações financeiras do grupo num componente no qual o auditor do componente efetua o trabalho, a equipa de trabalho do grupo deve avaliar a adequação dos procedimentos adicionais de auditoria a efetuar para responder a esses riscos. Com base no conhecimento que tem do auditor do componente, a equipa de trabalho do grupo deve determinar se é necessário envolver-se nos procedimentos de auditoria adicionais.

#### Processo de Consolidação

- 32. De acordo com o parágrafo 17, a equipa de trabalho do grupo deve inteirar-se dos controlos ao nível do grupo e do processo de consolidação, incluindo as instruções emitidas aos componentes pelo órgão de gestão do grupo. De acordo com o parágrafo 25, a equipa de trabalho do grupo, ou o auditor do componente a pedido da equipa de trabalho do grupo, testa a eficácia operacional dos controlos ao nível do grupo se a natureza, oportunidade e extensão do trabalho a efetuar sobre o processo de consolidação se basearem numa expectativa de que os controlos ao nível do grupo estão a operar eficazmente ou se os procedimentos substantivos em si mesmos não proporcionam prova de auditoria suficiente e apropriada ao nível de asserção.
- 33. A equipa de trabalho do grupo deve conceber e efetuar procedimentos adicionais de auditoria sobre o processo de consolidação para responder aos riscos avaliados de distorção material nas demonstrações financeiras do grupo decorrentes do processo de consolidação. Para tal, deve avaliar se todos os componentes foram incluídos nas demonstrações financeiras do grupo.
- 34. A equipa de trabalho do grupo deve avaliar a adequação, plenitude e rigor dos ajustamentos e reclassificações de consolidação e verificar se existem

quaisquer fatores de riscos de fraude ou indicadores de possíveis faltas de isenção do órgão de gestão. (Ref: Parágrafo A56)

35. Se a informação financeira de um componente não tiver sido preparada de acordo com as mesmas políticas contabilísticas aplicadas às demonstrações financeiras do grupo, a equipa de trabalho do grupo deve avaliar se a informação financeira do componente foi adequadamente ajustada para efeitos de preparação e apresentação das demonstrações financeiras do grupo.
36. A equipa de trabalho do grupo deve determinar se a informação financeira identificada na comunicação do auditor do componente (ver o parágrafo 41(c)) é a informação financeira que está incorporada nas demonstrações financeiras do grupo.
37. Se as demonstrações financeiras do grupo incluírem as demonstrações financeiras de um componente cujo período de relato financeiro difere do período do grupo, a equipa de trabalho do grupo deve avaliar se foram feitos ajustamentos apropriados a essas demonstrações financeiras, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.

### **Acontecimentos Subsequentes**

38. Quando a equipa de trabalho do grupo ou os auditores de componentes efetuarem auditorias da informação financeira de componentes, a equipa de trabalho do grupo ou os auditores de componentes devem efetuar procedimentos concebidos para identificar acontecimentos nesses componentes que ocorram entre as datas da informação financeira dos componentes e a data do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras do grupo e que possam exigir ajustamento ou divulgação nas demonstrações financeiras do grupo.
39. Quando os auditores de componentes efetuarem um trabalho que não seja a auditoria de informação financeira de componentes, a equipa de trabalho do grupo deve solicitar a esses auditores que a notifiquem se tomarem conhecimento de acontecimentos subsequentes que possam exigir um ajustamento ou divulgação nas demonstrações financeiras do grupo.

### **Comunicar com o Auditor do Componente**

40. A equipa de trabalho do grupo deve comunicar ao auditor do componente o que dele requer em tempo oportuno. Esta comunicação deve estabelecer o trabalho a efetuar, o uso que irá ser feito desse trabalho e a forma e conteúdo da comunicação do auditor do componente à equipa de trabalho do grupo. Deve também incluir o seguinte: (Ref: Parágrafos A57, A58, A60)
  - (a) Um pedido para que o auditor do componente, tendo em conta o contexto em que a equipa de trabalho do grupo irá usar o seu trabalho,

- confirme que irá cooperar com a equipa de trabalho do grupo. (Ref: Parágrafo A59)
- (b) Os requisitos éticos relevantes para a auditoria do grupo e, em particular, os requisitos de independência.
  - (c) No caso de uma auditoria ou revisão da informação financeira do componente, a materialidade do componente (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para determinadas classes de transações, saldos de contas ou divulgações) e o limite acima do qual as distorções não podem ser vistas como claramente insignificantes para as demonstrações financeiras do grupo.
  - (d) Os riscos significativos de distorção material nas demonstrações financeiras do grupo devido a fraude ou erro relevantes para o trabalho do auditor do componente. A equipa de trabalho do grupo deve pedir ao auditor do componente que comunique atempadamente quaisquer outros riscos significativos de distorção material nas demonstrações financeira do grupo devido a fraude ou a erro identificados no componente e as respostas do auditor do componente a tais riscos.
  - (e) Uma lista das partes relacionadas preparada pelo órgão de gestão do grupo e quaisquer outras partes relacionadas de que a equipa de trabalho do grupo tenha conhecimento. A equipa de trabalho do grupo deve pedir ao auditor do componente que comunique atempadamente as partes relacionadas que não tenham sido previamente identificadas pelo órgão de gestão do grupo ou pela equipa de trabalho do grupo. A equipa de trabalho do grupo deve determinar se comunica ou não tais partes relacionadas adicionais a outros auditores de componentes.
41. A equipa de trabalho do grupo deve solicitar ao auditor do componente que comunique as matérias relevantes para as conclusões da equipa de trabalho do grupo no que respeita à auditoria do grupo. Tal comunicação deve incluir: (Ref: Parágrafo A60)
- (a) Se o auditor do componente cumpriu os requisitos éticos relevantes para a auditoria do grupo, incluindo a independência e a competência profissional;
  - (b) Se o auditor do componente cumpriu o que foi requerido pela equipa de trabalho do grupo;
  - (c) Identificação da informação financeira do componente sobre a qual o auditor do componente está a relatar;
  - (d) Informação sobre casos de incumprimento de leis ou regulamentos que possam dar origem a uma distorção material nas demonstrações financeiras do grupo;

- (e) Uma lista das distorções da informação financeira do componente não corrigidas. Esta lista não terá de incluir distorções que estejam abaixo do limite para distorções claramente insignificantes comunicado pela equipa de trabalho do grupo (ver o parágrafo 40(c));
- (f) Indicadores de possíveis faltas de isenção do órgão de gestão;
- (g) Descrição de quaisquer deficiências significativas identificadas no controlo interno ao nível do componente;
- (h) Outras matérias significativas que o auditor do componente comunicou ou espera comunicar aos encarregados da governação do componente, incluindo fraude ou suspeita de fraude que envolva o órgão de gestão, empregados com funções significativas no controlo interno ao nível do componente ou outras situações em que a fraude resultou numa distorção material da informação financeira do componente;
- (i) Quaisquer outras matérias que possam ser relevantes para a auditoria do grupo ou para as quais o auditor do componente deseje chamar a atenção da equipa de trabalho do grupo, incluindo exceções registadas nas declarações escritas que o auditor do componente solicitou ao órgão de gestão do componente; e
- (j) Os resultados gerais, conclusões ou opinião do auditor do componente.

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

#### *Avaliar a Comunicação do Auditor do Componente e a Adequação do seu Trabalho*

42. A equipa de trabalho do grupo deve avaliar a comunicação do auditor do componente (ver o parágrafo 41). A equipa de trabalho do grupo deve:
- (a) Discutir as matérias significativas decorrentes dessa avaliação com o auditor do componente, o órgão de gestão do componente ou o órgão de gestão do grupo, conforme apropriado; e
  - (b) Determinar se é necessário rever outras partes relevantes da documentação de auditoria do auditor do componente. (Ref: Parágrafo A61)
43. Se a equipa de trabalho do grupo concluir que o trabalho do auditor do componente é insuficiente, deve determinar quais os procedimentos adicionais a efetuar e se devem ser efetuados pelo auditor do componente ou pela equipa de trabalho do grupo.

#### *Suficiência e Apropriação da Prova de Auditoria*

44. Exige-se que o auditor obtenha prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo e, assim,

habilitá-lo a extrair conclusões razoáveis em que baseia a sua opinião.<sup>10</sup> A equipa de trabalho do grupo deve avaliar se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada, com base nos procedimentos efetuados quanto ao processo de consolidação e no trabalho efetuado por si e pelos auditores dos componentes sobre a informação financeira dos componentes, sobre a qual basear a opinião de auditoria do grupo. (Ref: Parágrafo A62)

45. O sócio responsável pelo trabalho do grupo deve avaliar o efeito na opinião de auditoria do grupo de quaisquer distorções não corrigidas (identificadas pela equipa de trabalho do grupo ou comunicadas por auditores de componentes) e de quaisquer casos em que não tenha sido possível obter prova de auditoria suficiente e apropriada. (Ref: Parágrafo A63)

### **Comunicar com o Órgão de Gestão e com os Encarregados da Governação do Grupo**

#### *Comunicação com o Órgão de Gestão do Grupo*

46. A equipa de trabalho do grupo deve determinar quais as deficiências no controlo interno a comunicar aos encarregados da governação e ao órgão de gestão do grupo, de acordo com a ISA 265.<sup>11</sup> Ao determinar tais deficiências, a equipa de trabalho do grupo deve considerar:
- (a) Deficiências no controlo interno ao nível do grupo que a equipa de trabalho do grupo identificou;
  - (b) Deficiências no controlo interno que a equipa de trabalho do grupo identificou nos controlos internos de componentes; e
  - (c) Deficiências no controlo interno que os auditores de componentes tenham levado ao conhecimento da equipa de trabalho do grupo.
47. Se a equipa de trabalho do grupo identificar uma fraude ou for informada de uma fraude por um auditor do componente (ver o parágrafo 41(h)), ou se existir outra informação que indique a possibilidade de fraude, a equipa de trabalho do grupo deve comunicar essa situação em tempo oportuno ao nível apropriado do órgão de gestão do grupo, para que os principais responsáveis pela prevenção e deteção de fraude sejam informados das matérias relevantes para as suas responsabilidades. (Ref. Parágrafo A64)
48. Pode ser exigido ao auditor do componente, com base em estatuto, regulamento ou por outra razão, que expresse uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras do componente. Nesse caso, a equipa de

<sup>10</sup> ISA 200, parágrafo 17

<sup>11</sup> ISA 265, *Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e ao Órgão de Gestão*

trabalho do grupo deve solicitar ao órgão de gestão do grupo que informe o órgão de gestão do componente sobre qualquer matéria de que a equipa de trabalho do grupo tome conhecimento que possa ser significativa para as demonstrações financeiras do componente, mas que o órgão de gestão do componente possa desconhecer. Se o órgão de gestão do grupo recusar comunicar a matéria ao órgão de gestão do componente, a equipa de trabalho do grupo deve discutir a matéria com os encarregados da governação do grupo. Se a matéria continuar por resolver, a equipa de trabalho do grupo, sem prejuízo de considerações legais e profissionais de confidencialidade, deve considerar a possibilidade de aconselhar o auditor do componente a não emitir o relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras do componente até que a matéria seja resolvida. (Ref: Parágrafo A65)

#### *Comunicação com os Encarregados da Governação do Grupo*

49. A equipa de trabalho do grupo deve comunicar as matérias que se seguem aos encarregados da governação do grupo, além das matérias exigidas pela ISA 260 (Revista)<sup>12</sup> e outras ISA: (Ref: Parágrafo A66)
- (a) Uma visão geral do tipo de trabalho a efetuar sobre as demonstrações financeiras dos componentes.
  - (b) Uma visão geral da natureza do envolvimento planeado da equipa de trabalho do grupo no trabalho a efetuar por auditores de componentes sobre a informação financeira de componentes significativos.
  - (c) Situações em que a avaliação pela equipa de trabalho do grupo sobre o trabalho de um auditor do componente originou dúvidas acerca da qualidade do trabalho desse auditor.
  - (d) Quaisquer limitações à auditoria do grupo, por exemplo, situações em que possa ter sido restringido o acesso da equipa de trabalho do grupo à informação.
  - (e) Fraude ou suspeita de fraude envolvendo o órgão de gestão do grupo, o órgão de gestão do componente, empregados com funções significativas relacionadas com controlos ao nível do grupo ou outros, quando a fraude resultou numa distorção material das demonstrações financeiras do grupo.

#### **Documentação**

50. A equipa de trabalho do grupo deve incluir na documentação de auditoria as seguintes:<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*

<sup>13</sup> ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafos 8 a 11 e A6



- (a) Uma análise dos componentes, indicando os que são significativos e o tipo de trabalho efetuado sobre a informação financeira dos componentes.
- (b) A natureza, oportunidade e extensão da sua participação no trabalho efetuado pelos auditores dos componentes sobre componentes significativos, incluindo, quando aplicável, a revisão pela equipa de trabalho do grupo de partes relevantes da documentação de auditoria dos auditores de componentes e das respetivas conclusões.
- (c) Comunicações escritas entre a equipa de trabalho do grupo e os auditores de componentes sobre os requisitos da equipa de trabalho do grupo.

\*\*\*

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Componentes Sujeitos a Auditoria com base em Estatuto, Regulamento ou Outra Razão (Ref: Parágrafo 3)

- A1. Os fatores que podem afetar a decisão da equipa de trabalho do grupo quanto à utilização de uma auditoria exigida por estatuto, regulamento ou outra razão para proporcionar prova de auditoria para a auditoria do grupo incluem:
- Diferenças entre o referencial de relato financeiro usado na preparação das demonstrações financeiras do componente e o usado na preparação das demonstrações financeiras do grupo.
  - Diferenças entre as normas de auditoria e outras normas aplicadas pelo auditor do componente e as usadas na auditoria das demonstrações financeiras do grupo.
  - Se a auditoria das demonstrações financeiras do componente será ou não concluída a tempo de cumprir o calendário de relato do grupo.

### Definições

#### *Componente* (Ref: Parágrafo 9(a))

- A2. A estrutura de um grupo afeta a forma como os componentes são identificados. Por exemplo, o sistema de relato financeiro do grupo pode ser baseado numa estrutura organizacional que preveja a preparação de informação financeira por uma entidade-mãe e uma ou mais subsidiárias, empreendimentos conjuntos ou participadas contabilizadas pelo método da equivalência patrimonial ou pelo método do custo; por uma sede e uma

ou mais divisões ou sucursais; ou por uma combinação de ambas. Alguns grupos, porém, podem organizar os seus sistemas de relato financeiro por função, processo, produto ou serviço (ou grupo de produtos ou serviços), ou localização geográfica. Nestes casos, a entidade ou atividade de negócio para a qual o órgão de gestão do grupo ou do componente prepara informação financeira que é incluída nas demonstrações financeiras do grupo pode ser uma função, um processo, um produto ou serviço (ou grupo de produtos ou serviços) ou uma localização geográfica.

- A3. Podem existir vários níveis de componentes dentro do sistema de relato financeiro do grupo, situação em que pode ser mais apropriado identificar componentes a determinados níveis de agregação, em vez de individualmente.
- A4. Os componentes agregados a um determinado nível podem constituir um componente para efeito de auditoria do grupo. Porém, tal componente pode também preparar demonstrações financeiras de grupo que incorporem a informação financeira dos componentes que abrange (ou seja, de um subgrupo). Por isso, esta ISA pode ser aplicada por diferentes equipas de trabalho de grupo e diferentes sócios responsáveis, em relação a diferentes subgrupos dentro de um grupo mais vasto.

*Componente Significativo (Ref: Parágrafo 9(m))*

- A5. À medida que a importância financeira individual de um componente aumenta, os riscos de distorção material das demonstrações financeiras do grupo geralmente também aumentam. A equipa de trabalho do grupo pode aplicar uma percentagem a um indicador de referência escolhido como uma ajuda para identificar componentes que assumem importância financeira individual. Identificar um indicador de referência e determinar uma percentagem a aplicar ao mesmo envolve o exercício de julgamento profissional. Dependendo da natureza e circunstâncias do grupo, os indicadores de referência apropriados podem incluir os ativos, passivos, fluxos de caixa, o lucro ou o volume de negócios do grupo. Por exemplo, a equipa de trabalho do grupo pode considerar que os componentes que excedam 15% do indicador de referência escolhido são componentes significativos. Uma percentagem maior ou menor pode, contudo, ser considerada apropriada atendendo às circunstâncias.
- A6. A equipa de trabalho do grupo pode também identificar um componente como provável fonte de riscos significativos de distorção material das demonstrações financeiras do grupo devido à sua natureza ou circunstâncias específicas (ou seja, riscos que exigem considerações especiais de auditoria<sup>14</sup>). Por exemplo, um componente pode ser responsável por operações cambiais

---

<sup>14</sup> ISA 315 (Revista), parágrafos 27–29

e, assim, expor o grupo a um risco significativo de distorção material, mesmo sem ser considerado, de outra forma, de importância financeira individual para o grupo.

*Auditor do Componente* (Ref: Parágrafo 9(b))

- A7. Um membro da equipa de trabalho do grupo pode efetuar trabalho sobre a informação financeira de um componente para a auditoria do grupo, a pedido da equipa de trabalho do grupo. Quando for este o caso, tal membro da equipa de trabalho é também um auditor do componente.

**Responsabilidade** (Ref: Parágrafo 11)

- A8. Embora os auditores de componentes possam efetuar trabalho sobre a informação financeira dos componentes para a auditoria do grupo e, como tal, sejam responsáveis pelos seus resultados globais, conclusões ou opiniões, o sócio responsável pelo trabalho do grupo ou a firma desse sócio é responsável pela opinião de auditoria do grupo.
- A9. Quando a opinião de auditoria do grupo for modificada porque a equipa de trabalho do grupo não foi capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada em relação à informação financeira de um ou mais componentes, o parágrafo “Bases para a Opinião ...” no relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo deve descrever as razões para essa incapacidade sem se referir ao auditor do componente, salvo se tal referência for necessária para uma explicação adequada das circunstâncias.<sup>15</sup>

**Aceitação e Continuação**

*Obter Conhecimento na Fase da Aceitação ou Continuação do Relacionamento*  
(Ref: Parágrafo 12)

- A10. No caso de um novo trabalho, a equipa de trabalho do grupo pode inteirar-se do grupo, dos seus componentes e dos respetivos ambientes através de:
- Informação facultada pelo órgão de gestão do grupo;
  - Comunicação com o órgão de gestão do grupo; e
  - Quando aplicável, comunicação com a anterior equipa de trabalho do grupo, o anterior órgão de gestão do grupo ou os anteriores auditores de componentes.
- A11. O conhecimento pela equipa de trabalho do grupo pode incluir matérias como:

---

<sup>15</sup> ISA 705 (Revista), parágrafo 20

- A estrutura do grupo, incluindo a estrutura legal e a estrutura organizacional (isto é, a forma como o sistema de relato financeiro do grupo está organizado).
- As atividades de negócio dos componentes significativas para o grupo, incluindo os ambientes setoriais, reguladores, económicos e políticos em que essas atividades têm lugar.
- O uso de organizações de serviços, incluindo centros de serviços partilhados.
- Uma descrição dos controlos ao nível do grupo.
- A complexidade do processo de consolidação.
- Se auditores de componentes que não pertencem à firma do sócio responsável pelo trabalho do grupo ou à rede a que esta pertence irão efetuar trabalho sobre a informação financeira de algum dos componentes e as razões do órgão de gestão do grupo para designar mais do que um auditor.
- Se a equipa de trabalho do grupo:
  - Terá acesso sem restrições aos encarregados da governação do grupo, ao órgão de gestão do grupo, aos encarregados da governação dos componentes, ao órgão de gestão dos componentes, à informação dos componentes e aos seus auditores (incluindo a documentação de auditoria relevante na perspetiva da equipa de trabalho do grupo); e
  - Será capaz de efetuar o trabalho necessário sobre a informação financeira dos componentes.

A12. No caso de um trabalho recorrente, a capacidade da equipa de trabalho do grupo para obter prova de auditoria suficiente e apropriada pode ser afetada por alterações significativas como:

- Alterações na estrutura do grupo (nomeadamente aquisições, alienações, reorganizações ou alterações na forma como está organizado o sistema de relato financeiro do grupo).
- Alterações nas atividades de negócio dos componentes que sejam significativas para o grupo.
- Alterações na composição dos encarregados da governação do grupo, do órgão de gestão do grupo ou dos principais gerentes de componentes significativos.
- Preocupações que a equipa de trabalho do grupo tenha com respeito à integridade e competência do órgão de gestão do grupo ou dos componentes.
- Alterações nos controlos ao nível do grupo.

- Alterações no referencial de relato financeiro aplicável.

*Expectativa Quanto à Obtenção de Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada*  
(Ref: Parágrafo 13)

- A13. Um grupo pode consistir apenas em componentes considerados não significativos. Nestas circunstâncias, o sócio responsável pelo trabalho do grupo pode razoavelmente esperar obter prova de auditoria suficiente e apropriada na qual possa basear a opinião de auditoria se a equipa de trabalho do grupo for capaz de:
- (a) Efetuar trabalho sobre a informação financeira de alguns destes componentes; e
  - (b) Se envolver no trabalho efetuado por auditores de componentes sobre a informação financeira de outros componentes na medida do necessário para obter prova de auditoria suficiente e apropriada.

*Acesso à Informação* (Ref: Parágrafo 13)

- A14. O acesso da equipa de trabalho do grupo à informação pode ser restringido por circunstâncias que não podem ser ultrapassadas pelo órgão de gestão do grupo como, por exemplo, leis relativas à confidencialidade e à privacidade dos dados ou a recusa por parte do auditor do componente em dar acesso à documentação de auditoria relevante pretendida pela equipa de trabalho do grupo. O acesso à informação pode também ser restringido pelo órgão de gestão do grupo.
- A15. Quando o acesso à informação for restringido pelas circunstâncias, a equipa de trabalho do grupo pode ainda ser capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada, mas a probabilidade de isso acontecer é menor quanto mais importante for o componente. Por exemplo, a equipa de trabalho do grupo pode não ter acesso aos encarregados da governação, ao órgão de gestão ou ao auditor (incluindo acesso à documentação de auditoria relevante pretendida pela equipa de trabalho do grupo) de um componente contabilizado pelo método da equivalência patrimonial. Se o componente não for considerado significativo e a equipa de trabalho do grupo tiver um conjunto completo de demonstrações financeiras do componente, incluindo o relatório de auditoria sobre as mesmas, e tiver acesso a informação mantida pelo órgão de gestão do grupo em relação a esse componente, a equipa de trabalho do grupo pode concluir que esta informação constitui prova de auditoria suficiente e apropriada em relação a esse componente. Porém, se o componente for considerado significativo, a equipa de trabalho do grupo não será capaz de cumprir os requisitos desta ISA relevantes nas circunstâncias da auditoria do grupo. Por exemplo, a equipa de trabalho do grupo não será capaz de cumprir os requisitos dos parágrafos 30 e 31 no sentido de se envolver no trabalho do auditor do componente e, por isso, não será capaz de obter prova

de auditoria suficiente e apropriada em relação a esse componente. O efeito da incapacidade da equipa de trabalho do grupo para obter prova de auditoria suficiente e apropriada é considerado nos termos da ISA 705 (Revista).

- A16. A equipa de trabalho do grupo não será capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada se o órgão de gestão do grupo restringir o acesso da equipa de trabalho do grupo ou de um auditor do componente à informação referente a um componente significativo.
- A17. Embora a equipa de trabalho do grupo possa ser capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada se tal restrição se relacionar com um componente considerado não significativo, a razão para a restrição pode afetar a opinião de auditoria do grupo. Por exemplo, pode afetar a fiabilidade das respostas do órgão de gestão do grupo às indagações feitas pela equipa de trabalho do grupo e das declarações efetuadas pelo órgão de gestão do grupo no âmbito da auditoria.
- A18. A lei ou regulamento podem proibir o sócio responsável pelo trabalho do grupo de recusar (ou renunciar a) um trabalho. Por exemplo, em algumas jurisdições o auditor é designado por um período de tempo especificado e está proibido de renunciar antes do final desse período. Igualmente, no setor público, a opção de recusa ou renúncia a um trabalho pode não estar disponível para o auditor devido à natureza do mandato ou a considerações de interesse público. Nestas circunstâncias, esta ISA ainda se aplica à auditoria do grupo e o efeito da incapacidade da equipa de trabalho do grupo para obter prova de auditoria suficiente e apropriada é considerado nos termos da ISA 705 (Revista).
- A19. O Apêndice 1 mostra um exemplo de um relatório de auditoria com uma opinião com reservas devido à incapacidade da equipa de trabalho do grupo para obter prova de auditoria suficiente e apropriada em relação a um componente significativo contabilizado pelo método da equivalência patrimonial, mas cujo efeito, no julgamento da equipa de trabalho do grupo, é material mas não profundo.

*Termos do Trabalho* (Ref: Parágrafo 14)

- A20. Os termos do trabalho identificam o referencial de relato financeiro aplicável.<sup>16</sup> Podem ser incluídas matérias adicionais nos termos de um trabalho de auditoria de um grupo, como o facto de:
- As comunicações entre a equipa de trabalho do grupo e os auditores de componentes não devem ter restrições na medida permitida por lei ou regulamento;

---

<sup>16</sup> ISA 210, parágrafo 8

- As comunicações importantes entre os auditores de componentes, os encarregados da governação e o órgão de gestão dos componentes, incluindo as comunicações sobre deficiências significativas no controlo interno, devem ser alargadas à equipa de trabalho do grupo;
- As comunicações importantes entre autoridades reguladoras e os componentes, relacionadas com matérias de relato financeiro, devem ser levadas ao conhecimento da equipa de auditoria do grupo; e
- Na medida em que a equipa de trabalho do grupo considere necessário, deve ser permitido:
  - O acesso à informação, aos encarregados da governação, ao órgão de gestão e aos auditores (incluindo a documentação de auditoria relevante pretendida pela equipa de trabalho do grupo) dos componentes; e
  - Efetuar trabalho ou pedir a um auditor do componente que efetue trabalho sobre a informação financeira dos componentes.

A21. As restrições impostas relativamente:

- ao acesso da equipa de trabalho do grupo à informação, aos encarregados da governação, ao órgão de gestão e aos auditores (incluindo a documentação de auditoria relevante pretendida pela equipa de trabalho do grupo) dos componentes; ou
- ao trabalho a efetuar sobre a informação financeira dos componentes,

após a aceitação pelo sócio responsável do trabalho de auditoria do grupo, constitui uma incapacidade para obter prova de auditoria suficiente e apropriada que pode afetar a opinião de auditoria do grupo. Em circunstâncias excecionais, pode mesmo conduzir à renúncia do trabalho, quando a renúncia for possível de acordo com a lei ou regulamento aplicável.

**Estratégia Global de Auditoria e Plano de Auditoria** (Ref: Parágrafo 16)

- A22. A revisão da estratégia global de auditoria e do plano de auditoria pelo sócio responsável pelo trabalho do grupo é uma parte importante do cumprimento da sua responsabilidade pela direção do trabalho de auditoria do grupo.

**Conhecer o Grupo, os Seus Componentes e Respetivos Ambientes**

*Matérias acerca das Quais a Equipa de Trabalho do Grupo Obtém Conhecimento*  
(Ref: Parágrafo 17)

- A23. A ISA 315 (Revista) contém orientação sobre matérias que o auditor pode considerar quando se inteira do setor, da regulamentação e de outros fatores externos que afetam a entidade, incluindo o referencial de relato financeiro aplicável, a natureza da entidade, os objetivos, as estratégias e riscos

de negócio associados e a avaliação e revisão do desempenho financeiro da entidade.<sup>17</sup> O Apêndice 2 desta ISA contém orientação sobre matérias específicas de um grupo, incluindo o processo de consolidação.

*Instruções Emitidas pelo órgão de gestão do Grupo para os Componentes*  
(Ref: Parágrafo 17)

- A24. Para conseguir uniformidade e comparabilidade da informação financeira, o órgão de gestão do grupo emite geralmente instruções aos componentes. Tais instruções especificam os requisitos para a informação financeira dos componentes a incluir nas demonstrações financeiras do grupo e, muitas vezes, incluem manuais de procedimentos de relato financeiro e um pacote de relato. Um pacote de relato consiste geralmente em formatos normalizados para fornecer informação financeira para incorporação nas demonstrações financeiras do grupo. Porém, os pacotes de relato não assumem geralmente a forma de demonstrações financeiras completas preparadas e apresentadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
- A25. As instruções cobrem geralmente:
- As políticas contabilísticas a aplicar;
  - Os requisitos estatutários e outros requisitos de divulgação aplicáveis às demonstrações financeiras do grupo, incluindo:
    - A identificação e relato de segmentos;
    - Relacionamentos e transações com partes relacionadas;
    - Transações intragrupo e lucros não realizados,
    - Saldos entre componentes do grupo; e
  - Um calendário de relato.
- A26. O conhecimento das instruções pela equipa de trabalho do grupo pode incluir:
- A clareza e praticabilidade das instruções com vista ao preenchimento do pacote de relato.
  - Se as instruções:
    - Descrevem adequadamente as características do referencial de relato financeiro aplicável;
    - Proporcionam divulgações que são suficientes para cumprir os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, por

---

<sup>17</sup> ISA 315 (Revista), parágrafos A25–A49



exemplo, a divulgação de relacionamentos e transações com partes relacionadas e de informação por segmentos;

- Proporcionam a identificação de ajustamentos de consolidação, como por exemplo, transações entre componentes do grupo, lucros não realizados e saldos entre componentes do grupo; e
- Preveem a aprovação da informação financeira pelo órgão de gestão do componente.

*Fraude* (Ref: Parágrafo 17)

A27. Exige-se que o auditor identifique e avalie os riscos de distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude e que conceba e implemente respostas apropriadas aos riscos avaliados.<sup>18</sup> A informação usada para identificar os riscos de distorção material das demonstrações financeiras do grupo devido a fraude pode incluir:

- A avaliação pelo órgão de gestão do grupo dos riscos de as demonstrações financeiras do grupo poderem estar materialmente distorcidas como consequência de fraude.
- O processo do órgão de gestão do grupo para identificar e responder aos riscos de fraude no grupo, incluindo quaisquer riscos específicos de fraude identificados pelo órgão de gestão do grupo ou saldos de contas, classes de transações ou divulgações relativamente aos quais é provável um risco de fraude.
- Se existem componentes específicos relativamente aos quais é provável um risco de fraude.
- A forma como os encarregados da governação do grupo monitorizam os processos usados pelo órgão de gestão do grupo para identificar e responder aos riscos de fraude no grupo, bem como os controlos que o órgão de gestão do grupo estabeleceu para mitigar estes riscos.
- As respostas dos encarregados da governação do grupo, do órgão de gestão do grupo e da auditoria interna (e, se considerado apropriado, do órgão de gestão dos componentes, dos auditores de componentes e de outros) à indagação da equipa de trabalho do grupo sobre se têm conhecimento de qualquer fraude real, suspeita de fraude ou alegação de fraude que afete um componente ou o grupo.

---

<sup>18</sup> ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*

*Discussão entre os Membros da Equipe de Trabalho do Grupo e os Auditores de Componente Respeitante aos Riscos de Distorção Material das Demonstrações Financeiras do Grupo, Incluindo Riscos de Fraude (Ref: Parágrafo 17)*

A28. Exige-se que os principais membros da equipa de trabalho discutam a suscetibilidade de uma entidade a distorções materiais das demonstrações financeiras devido a fraude ou a erro, enfatizando especificamente os riscos devido a fraude. Numa auditoria de um grupo, essa discussão pode também incluir os auditores de componentes.<sup>19</sup> A decisão do sócio responsável pelo trabalho do grupo sobre quem deve participar nas discussões, de como e quando devem ocorrer e da sua extensão é afetada por fatores como a experiência anterior com o grupo.

A29. As discussões proporcionam uma oportunidade para:

- Partilhar conhecimento sobre os componentes e respetivos ambientes, incluindo os controlos ao nível do grupo.
- Trocar informações acerca dos riscos do negócio dos componentes ou do grupo.
- Trocar ideias acerca da forma e do local onde as demonstrações financeiras do grupo podem ser suscetíveis a distorção material devido a fraude ou erro, da forma como o órgão de gestão do grupo ou o órgão de gestão dos componentes podem perpetrar e ocultar relato financeiro fraudulento e da forma como os ativos dos componentes podem ser objeto de apropriação indevida.
- Identificar práticas seguidas pelo órgão de gestão do grupo ou do componente que possam ser tendenciosas ou concebidas para gerir os resultados e que possam conduzir a relato financeiro fraudulento. Por exemplo, práticas de reconhecimento de réditos que não cumprem o referencial de relato financeiro aplicável.
- Considerar fatores externos e internos conhecidos que afetam o grupo e que possam criar um incentivo ou pressão para que o órgão de gestão do grupo, o órgão de gestão dos componentes ou outros cometam fraude, proporcionar oportunidades de fraude ou indicar uma cultura ou ambiente que possibilite ao órgão de gestão do grupo, ao órgão de gestão dos componentes ou a outros conceber a possibilidade de cometer fraude.
- Considerar o risco de o órgão de gestão do grupo ou dos componentes poderem derrogar os controlos.
- Considerar se são usadas políticas contabilísticas uniformes na

---

<sup>19</sup> ISA 240, parágrafo 16; ISA 315 (Revista), parágrafo 10

preparação da informação financeira dos componentes para inclusão nas demonstrações financeiras do grupo e, se não for o caso, como foram identificadas e ajustadas as diferenças nas políticas contabilísticas (quando exigido pelo referencial de relato financeiro aplicável).

- Discutir as fraudes que tenham sido identificadas em componentes ou a informação que indique a existência de uma fraude num componente.
- Partilhar informação que possa indicar incumprimento de leis ou regulamentos nacionais, como por exemplo pagamentos de luvas e práticas indevidas ao nível de preços de transferência.

#### *Fatores de Risco* (Ref: Parágrafo 18)

A30. O Apêndice 3 apresenta exemplos de condições ou acontecimentos que, individualmente ou em conjunto, podem indicar riscos de distorção material das demonstrações financeiras do grupo, nomeadamente devido a fraude.

#### *Avaliação do Risco* (Ref: Parágrafo 18)

A31. A avaliação pela equipa de trabalho do grupo dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras ao nível do grupo baseia-se em:

- Informação obtida a partir do conhecimento do grupo, dos seus componentes, do respetivo ambiente e do processo de consolidação, incluindo prova de auditoria obtida ao avaliar a conceção e implementação dos controlos ao nível do grupo e dos controlos relevantes para a consolidação.
- Informação obtida a partir dos auditores de componentes.

#### **Conhecer o Auditor do Componente** (Ref: Parágrafo 19)

A32. A equipa de trabalho do grupo só se informa sobre um auditor do componente quando planear solicitar-lhe que execute trabalho sobre a informação financeira de um componente no âmbito da auditoria do grupo. Por exemplo, não será necessário obter conhecimento dos auditores de componentes relativamente aos quais a equipa de trabalho do grupo só planeie efetuar procedimentos analíticos ao nível de grupo.

#### *Procedimentos da Equipa de Trabalho do Grupo para Obter Conhecimento do Auditor do Componente e das Origens da Prova de Auditoria* (Ref: Parágrafo 19)

A33. A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos da equipa de trabalho do grupo para obter conhecimento do auditor do componente são afetados por fatores como a experiência ou conhecimento anteriores do auditor do componente e o grau até ao qual a equipa de trabalho do grupo e o auditor do componente estão sujeitos a políticas e procedimentos comuns, como por exemplo:

- Se a equipa de trabalho do grupo e um auditor do componente partilham:
  - Políticas e procedimentos (nomeadamente metodologias de auditoria) comuns para efetuar o trabalho;
  - Políticas e procedimentos comuns de controlo de qualidade; ou
  - Políticas e procedimentos comuns de monitorização.
- A consistência ou semelhança:
  - Das leis e regulamentos ou do sistema legal;
  - Da supervisão profissional, disciplina e garantia externa de qualidade;
  - Da educação e formação;
  - Das organizações e normas profissionais; ou
  - Da língua e cultura.

A34. Estes fatores interagem e não se excluem mutuamente. Por exemplo, a extensão dos procedimentos da equipa de trabalho do grupo para obter conhecimento do auditor do componente A, que aplica de forma consistente políticas e procedimentos de controlo de qualidade e de monitorização comuns e uma metodologia de auditoria comum e opera na mesma jurisdição que o sócio responsável pelo grupo, pode ser menor do que a extensão dos procedimentos da equipa de trabalho do grupo para obter conhecimento do auditor do componente B, que não aplica de forma consistente políticas e procedimentos de controlo de qualidade e de monitorização comuns nem uma metodologia de auditoria comum ou que opera numa jurisdição estrangeira. A natureza dos procedimentos efetuados em relação aos auditores dos componentes A e B pode também ser diferente.

A35. A equipa de trabalho do grupo pode ficar a conhecer o auditor do componente de diversas formas. No primeiro ano do envolvimento de um auditor do componente, a equipa de trabalho do grupo pode, por exemplo:

- Avaliar os resultados do sistema de monitorização do controlo de qualidade, quando a equipa de trabalho do grupo e o auditor do componente pertençam a uma firma ou rede que opere segundo políticas e procedimentos de monitorização comuns e os;<sup>20</sup>
- Visitar o auditor do componente para discutir as matérias do parágrafo 19(a)–(c);

---

<sup>20</sup> Como exigido pela ISQC 1, *Controlo de Qualidade para Firms que Executam Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*, parágrafo 54, ou por requisitos nacionais que sejam pelo menos tão exigentes.

- Pedir ao auditor do componente que confirme por escrito as matérias referidas no parágrafo 19(a)–(c). O Apêndice 4 contém um exemplo de confirmações escritas de um auditor do componente;
- Pedir ao auditor do componente que preencha questionários sobre as matérias referidas no parágrafo 19(a)–(c);
- Discutir o auditor do componente com colegas na firma do sócio responsável pelo trabalho do grupo ou com um terceiro com boa reputação que tenha conhecimento do auditor do componente; ou
- Obter confirmações junto da organização ou organizações profissionais a que pertence o auditor do componente, das autoridades pelas quais é acreditado ou de outros.

Nos anos subsequentes, o conhecimento do auditor do componente pode basear-se na experiência anterior da equipa de trabalho do grupo. A equipa de trabalho do grupo pode pedir ao auditor do componente que confirme se alguma coisa se alterou desde o ano anterior em relação às matérias descritas no parágrafo 19(a)–(c).

- A36. Quando tiverem sido estabelecidos órgãos de supervisão independentes para supervisionar a profissão de auditor e monitorar a qualidade das auditorias, o conhecimento do ambiente regulador pode ajudar a equipa de trabalho do grupo a avaliar a independência e competência do auditor do componente. A informação acerca do ambiente regulador pode ser obtida a partir do auditor do componente ou de informação fornecida pelos órgãos de supervisão independentes.

*Requisitos Éticos Relevantes para a Auditoria do Grupo (Ref: Parágrafo 19(a))*

- A37. Quando efetuar trabalho sobre a informação financeira de um componente para uma auditoria de um grupo, o auditor do componente está sujeito a requisitos éticos relevantes para a auditoria do grupo. Tais requisitos podem ser diferentes ou adicionais aos que se aplicam ao auditor do componente quando efetua uma auditoria estatutária na sua jurisdição. A equipa de trabalho do grupo deve, por isso, verificar se o auditor do componente compreende e vai cumprir os requisitos éticos relevantes para a auditoria do grupo de forma suficiente para dar satisfação às suas responsabilidades no âmbito da auditoria do grupo.

*Competência Profissional do Auditor do Componente (Ref: Parágrafo 19(b))*

- A38. Para o conhecimento da competência profissional do auditor do componente pela equipa de trabalho do grupo, pode apreciar-se se o auditor do componente:
- Possui conhecimento das normas de auditoria e outras normas aplicáveis à auditoria do grupo suficiente para dar satisfação às suas responsabilidades no âmbito da auditoria do grupo;

- Possui as competências especializadas (nomeadamente conhecimento específico do setor) necessárias para efetuar o trabalho sobre as demonstrações financeiras do componente; e
- Quando relevante, possui conhecimento do referencial de relato financeiro aplicável suficiente para dar satisfação às suas responsabilidades no âmbito da auditoria do grupo (as instruções emitidas pelo órgão de gestão do grupo para os componentes descrevem muitas vezes as características do referencial de relato financeiro aplicável).

*Aplicação do Conhecimento do Auditor do Componente pela Equipa de Trabalho do Grupo* (Ref: Parágrafo 20)

- A39. A equipa de trabalho do grupo não poderá ultrapassar o facto de um auditor do componente não ser independente envolvendo-se no seu trabalho ou executando procedimentos adicionais de avaliação do risco ou procedimentos de auditoria adicionais sobre a informação financeira do componente.
- A40. Porém, a equipa de trabalho do grupo poderá ser capaz de ultrapassar preocupações menos sérias sobre a competência profissional do auditor do componente (nomeadamente, falta de conhecimento específico do setor) ou sobre o facto de o auditor do componente não operar num ambiente que supervisione ativamente os auditores envolvendo-se no trabalho do auditor do componente ou executando procedimentos adicionais de avaliação do risco adicional ou procedimentos adicionais de auditoria sobre a informação financeira do componente.
- A41. Quando a lei ou regulamento proibem o acesso a partes relevantes da documentação de auditoria do auditor do componente, a equipa de trabalho do grupo pode pedir ao auditor do componente que ultrapasse tal restrição preparando um memorando que cubra a informação relevante.

**Materialidade** (Ref: Parágrafos 21 a 23)

A42. Exige-se que o auditor:<sup>21</sup>

- (a) Ao estabelecer a estratégia global de auditoria, determine:
  - (i) A materialidade para as demonstrações financeiras como um todo; e
  - (ii) Se nas circunstâncias específicas da entidade existirem determinadas classes de transações, saldos de contas ou divulgações para as quais se possa razoavelmente esperar que as distorções de quantias inferiores à materialidade para as demonstrações financeiras como um todo influenciem as decisões

---

<sup>21</sup> ISA 320, *A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria*, parágrafos 10–11

económicas de utilizadores tomadas na base das demonstrações financeiras, o nível ou níveis de materialidade a aplicar a essas classes de transações, saldos de contas ou divulgações; e

(b) Determine a materialidade de execução.

No contexto de uma auditoria de grupo, a materialidade é estabelecida tanto para as demonstrações financeiras do grupo como um todo como para as demonstrações financeiras dos componentes. A materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo é usada quando se estabelece a estratégia global de auditoria do grupo.

- A43. Para reduzir para um nível apropriadamente baixo a probabilidade de o agregado de distorções não corrigidas e não detetadas exceder a materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo, a materialidade dos componentes é estabelecida num valor mais baixo do que a materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo. Podem ser estabelecidas materialidades diferentes para componentes diferentes. A materialidade dos componentes não terá de ser uma porção aritmética da materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo e, conseqüentemente, o agregado das materialidades para os diferentes componentes pode exceder a materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo. A materialidade do componente é usada quando se estabelece a estratégia global de auditoria de um componente.
- A44. A materialidade do componente é determinada para os componentes cuja informação financeira seja auditada ou sujeita a revisão como parte da auditoria do grupo, de acordo com os parágrafos 26, 27(a) e 29. A materialidade do componente é usada pelo respetivo auditor para avaliar se as distorções detetadas não corrigidas são materiais, individualmente ou em agregado.
- A45. Para além da materialidade do componente, é determinado um limite para as distorções. As distorções identificadas na informação financeira dos componentes que sejam superiores ao limite para as distorções são comunicadas à equipa de trabalho do grupo.
- A46. No caso de uma auditoria da informação financeira de um componente, o auditor do componente (ou a equipa de trabalho do grupo) determina a materialidade de execução ao nível do componente. Isto é necessário para reduzir para um nível aceitavelmente baixo a probabilidade de o agregado de distorções não corrigidas e não detetadas na informação financeira do componente exceder a materialidade do componente. Na prática, a equipa de trabalho do grupo pode estabelecer a materialidade do componente neste nível mais baixo. Quando for este o caso, o auditor do componente usa a materialidade do componente na avaliação dos riscos de distorção material da informação financeira do componente e na conceção dos procedimentos de auditoria adicionais em resposta aos riscos avaliados, bem como na avaliação sobre se as distorções detetadas são materiais, individualmente ou em agregado.

## **Responder aos Riscos Avaliados**

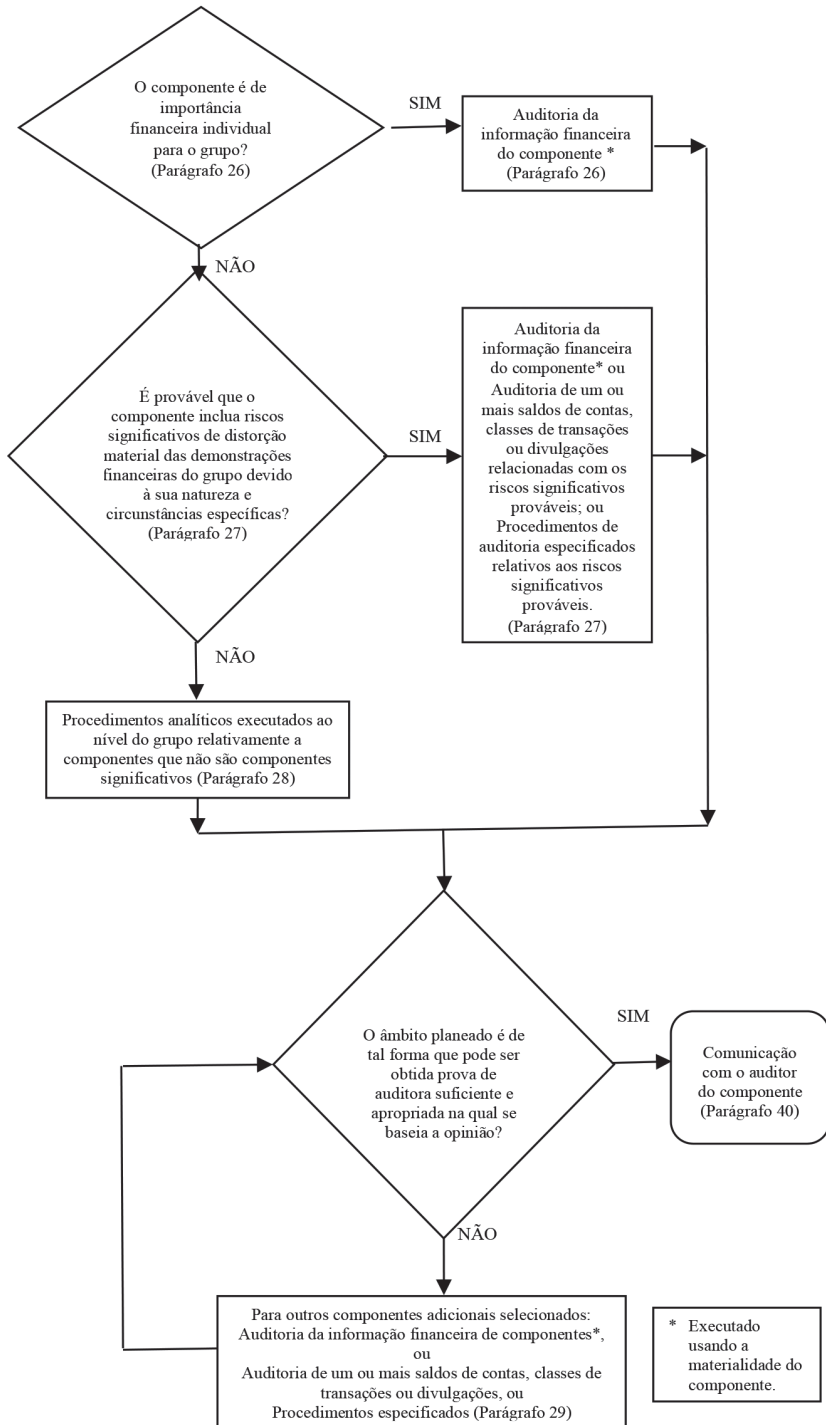
*Determinar o Tipo de Trabalho a Efetuar sobre a Informação Financeira dos Componentes (Ref: Parágrafos 26 e 27)*

- A47. A determinação pela equipa de trabalho do grupo do tipo de trabalho a efetuar sobre a informação financeira de um componente e do seu envolvimento no trabalho do auditor do componente são afetados:
- (a) Pela relevância do componente;
  - (b) Pelos riscos significativos identificados de distorção material das demonstrações financeiras do grupo;
  - (c) Pela avaliação da equipa de trabalho do grupo quanto à conceção dos controlos ao nível de grupo e à determinação sobre se foram implementados; e
  - (d) Pelo conhecimento que a equipa de trabalho do grupo tenha do auditor do componente.

O diagrama seguinte mostra como a relevância do componente afeta a determinação pela equipa de trabalho do grupo do tipo de trabalho a efetuar sobre a informação financeira do componente.



CONSIDERAÇÕES ESPECIAIS – AUDITORIAS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE GRUPOS  
(INCLUINDO O TRABALHO DOS AUDITORES DE COMPONENTES)



Componentes Significativos (Ref: Parágrafo 27(b)–(c))

- A48. A equipa de trabalho do grupo pode considerar um componente significativo porque acarreta potenciais riscos significativos de distorção material das demonstrações financeiras do grupo em resultado da sua natureza e de circunstâncias específicas. Nesse caso, a equipa de trabalho do grupo pode ser capaz de identificar os saldos de contas, classes de transações ou divulgações afetadas pelos potenciais riscos significativos. Quando for este o caso, a equipa de trabalho do grupo pode decidir efetuar, ou pedir a um auditor do componente que efetue, uma auditoria apenas a esses saldos de contas, classes de transações ou divulgações. Por exemplo, na situação descrita no parágrafo A6, o trabalho sobre a informação financeira do componente pode limitar-se a uma auditoria dos saldos de contas, classes de transações e divulgações afetados pelas operações cambiais desse componente. Quando a equipa de trabalho do grupo pede a um auditor do componente que efetue uma auditoria de um ou mais saldos de contas, classes de transações ou divulgações específicas, a comunicação da equipa de trabalho do grupo (ver o parágrafo 40) toma em conta o facto de muitos itens das demonstrações financeiras estarem inter-relacionados.
- A49. A equipa de trabalho do grupo pode conceber procedimentos de auditoria para responder a um potencial risco significativo de distorção material das demonstrações financeiras do grupo. Por exemplo, no caso de um potencial risco significativo de obsolescência de inventários, a equipa de trabalho do grupo pode efetuar, ou pedir a um auditor do componente que efetue, procedimentos de auditoria específicos sobre a valorização dos inventários num componente que detém um grande volume de inventários potencialmente obsoletos, ainda que tal componente não seja significativo.

Componentes que Não São Significativos (Ref: Parágrafos 28 e 29)

- A50. Dependendo das circunstâncias do trabalho, a informação financeira dos componentes pode ser agregada a vários níveis para efetuar procedimentos analíticos. Os resultados dos procedimentos analíticos corroboram as conclusões da equipa de trabalho do grupo no sentido de que não há riscos significativos de distorção material da informação financeira agregada de componentes que não são significativos.
- A51. A decisão da equipa de trabalho do grupo no que se refere a quantos componentes selecionar de acordo com o parágrafo 29, que componentes selecionar e o tipo de trabalho a efetuar sobre a informação financeira dos componentes individuais selecionados pode ser afetada por fatores como:
- A extensão da prova de auditoria que se espera obter sobre a informação financeira dos componentes significativos.

- Se o componente foi recentemente criado ou adquirido.
- Se tiveram lugar alterações significativas no componente.
- Se a auditoria interna executou trabalho no componente e qualquer efeito desse trabalho na auditoria do grupo.
- Se os componentes aplicam sistemas e processos comuns.
- A eficácia operacional dos controlos ao nível do grupo.
- Flutuações anormais identificadas em resultado de procedimentos analíticos efetuados ao nível do grupo.
- A importância financeira individual ou o risco do componente em comparação com outros componentes dentro da categoria.
- Se o componente está sujeito a auditoria exigida por estatuto, regulamento ou outra razão.

A inclusão de um elemento de imprevisibilidade na seleção de componentes desta categoria pode aumentar a probabilidade de identificar distorções materiais da informação financeira dos componentes. A seleção de componentes varia geralmente numa base cíclica.

- A52. Pode ser efetuada uma revisão da informação financeira de um componente de acordo com a Norma Internacional sobre Trabalhos de Revisão (ISRE) 2400 (Revista)<sup>22</sup> ou a ISRE 2410,<sup>23</sup> adaptadas conforme necessário nas circunstâncias. A equipa de trabalho do grupo pode também especificar procedimentos adicionais para complementar este trabalho.
- A53. Conforme explicado no parágrafo A13, um grupo pode consistir apenas em componentes que não são componentes significativos. Nestas circunstâncias, a equipa de trabalho do grupo pode obter prova de auditoria suficiente e apropriada em que baseia a opinião de auditoria do grupo determinando o tipo de trabalho a efetuar sobre a informação financeira dos componentes de acordo com o parágrafo 29. É improvável que a equipa de trabalho do grupo obtenha prova de auditoria suficiente e apropriada em que baseia a opinião de auditoria do grupo se essa equipa, ou o auditor de um componente, apenas testar controlos ao nível do grupo e efetuar procedimentos analíticos sobre a informação financeira dos componentes.

<sup>22</sup> ISRE 2400 (Revista), *Trabalhos para Rever Demonstrações Financeiras Históricas*

<sup>23</sup> ISRE 2410, *Revisão de Informação Financeira Intercalar Efetuada pelo Auditor Independente*

*Envolvimento no Trabalho Efetuado por Auditores de Componentes*  
(Ref: Parágrafos 30 e 31)

A54. Os fatores que podem afetar o envolvimento da equipa de trabalho do grupo no trabalho de um auditor de componente incluem:

- (a) A importância do componente;
- (b) Os riscos significativos de distorção material das demonstrações financeiras do grupo identificados; e
- (c) O conhecimento que a equipa de trabalho do grupo tem do auditor do componente.

No caso de um componente significativo ou de riscos significativos identificados, a equipa de trabalho do grupo efetua os procedimentos descritos nos parágrafos 30 e 31. No caso de um componente que não seja um componente significativo, a natureza, oportunidade e extensão do envolvimento da equipa de trabalho do grupo no trabalho do auditor do componente variará em função do conhecimento que a equipa de trabalho do grupo tenha do auditor desse componente. O facto de o componente não ser um componente significativo torna-se secundário. Por exemplo, mesmo que um componente não seja considerado significativo, a equipa de trabalho do grupo pode, apesar de tudo, decidir envolver-se na avaliação do risco pelo auditor do componente porque tem preocupações acerca da sua competência profissional (nomeadamente, falta de conhecimentos específicos do setor) ou porque o auditor do componente não opera num ambiente que supervisiona ativamente os auditores.

A55. As formas de envolvimento no trabalho de um auditor de componentes que não sejam as descritas nos parágrafos 30, 31 e 42 podem, com base no conhecimento que a equipa de trabalho do grupo tenha do auditor do componente, incluir um ou mais dos seguintes elementos:

- (a) Reunir com o órgão de gestão ou com os auditores do componente para tomar conhecimento do componente e do seu ambiente.
- (b) Rever a estratégia global e o plano de auditoria do auditor do componente.
- (c) Efetuar procedimentos de avaliação do risco para identificar e avaliar os riscos de distorção material ao nível do componente. Estes procedimentos podem ser efetuados com os auditores do componente ou pela equipa de trabalho do grupo.
- (d) Conceber e efetuar procedimentos adicionais de auditoria. Estes procedimentos podem ser concebidos e efetuados com os auditores do componente ou pela equipa de trabalho do grupo.
- (e) Participar na reunião de encerramento e noutras reuniões importantes entre os auditores do componente e o órgão de gestão do componente.

- (f) Rever outras partes relevantes da documentação de auditoria dos auditores do componente.

### **Processo de Consolidação**

#### *Ajustamentos e Reclassificações de Consolidação (Ref: Parágrafo 34)*

A56. O processo de consolidação pode exigir ajustamentos para quantias relatadas nas demonstrações financeiras do grupo que não passam pelos sistemas de processamento de transações usuais e podem não estar sujeitos aos mesmos controlos internos a que está sujeita a restante informação financeira. A avaliação pela equipa de trabalho do grupo da adequação, plenitude e rigor dos ajustamentos pode incluir:

- Avaliar se os ajustamentos significativos refletem apropriadamente os acontecimentos e as transações que lhes estão na base;
- Determinar se os ajustamentos significativos foram corretamente calculados, processados e autorizados pelo órgão de gestão do grupo e, quando aplicável, pelo órgão de gestão do componente;
- Determinar se os ajustamentos significativos estão devidamente suportados e suficientemente documentados; e
- Verificar as reconciliações e a eliminação de transações e de lucros não realizados intragrupo e de saldos de contas intragrupo.

#### **Comunicar com o Auditor do Componente (Ref: Parágrafos 40 e 41)**

A57. Se não existir uma comunicação eficaz nos dois sentidos entre a equipa de trabalho do grupo e os auditores dos componentes, existe o risco de a equipa de trabalho do grupo não conseguir obter prova de auditoria suficiente e apropriada em que baseia a opinião de auditoria do grupo. Uma clara e oportuna comunicação dos requisitos da equipa de trabalho do grupo constitui a base de uma comunicação eficaz nos dois sentidos entre a equipa de trabalho do grupo e o auditor do componente.

A58. Os requisitos da equipa de trabalho do grupo são muitas vezes comunicados através de instruções. O Apêndice 5 contém orientação sobre matérias exigidas e matérias adicionais que podem ser incluídas em tais instruções. A comunicação do auditor do componente com a equipa de trabalho do grupo toma muitas vezes a forma de um memorando ou relatório do trabalho efetuado. Porém, a comunicação entre a equipa de trabalho do grupo e o auditor do componente pode não ser necessariamente por escrito. Por exemplo, a equipa de trabalho do grupo pode visitar o auditor do componente para discutir os riscos significativos identificados ou rever as partes relevantes da documentação de auditoria do auditor do componente. Apesar disso, aplicam-se os requisitos de documentação desta e de outras ISA.

- A59. Ao cooperar com a equipa de trabalho do grupo, o auditor do componente, por exemplo, faculta o acesso à documentação de auditoria relevante, desde que tal não seja proibido por lei ou regulamento.
- A60. Quando um membro da equipa de trabalho do grupo for também um auditor de componentes, o objetivo da equipa de trabalho do grupo de comunicar claramente com o auditor do componente pode muitas vezes ser conseguido por meios distintos da comunicação escrita. Por exemplo:
- O acesso pelo auditor do componente à estratégia global de auditoria e ao plano de auditoria pode ser suficiente para comunicar os requisitos da equipa de trabalho do grupo estabelecidos no parágrafo 40; e
  - Uma revisão da documentação de auditoria do auditor do componente pela equipa de trabalho do grupo pode ser suficiente para comunicar as matérias relevantes para a conclusão da equipa de trabalho do grupo estabelecidas no parágrafo 41.

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

*Rever a Documentação de Auditoria do Auditor do Componente*  
(Ref: Parágrafo 42(b))

- A61. As partes da documentação de auditoria do auditor do componente que serão relevantes para a auditoria do grupo podem variar dependendo das circunstâncias. Muitas vezes, o foco está na documentação de auditoria relevante para os riscos significativos de distorção material das demonstrações financeiras do grupo. A extensão da revisão pode ser afetada pelo facto de a documentação de auditoria do componente ter sido sujeita aos procedimentos de revisão da firma do auditor do componente.

*Suficiência e Apropriação da Prova de Auditoria* (Ref: Parágrafos 44 e 45)

- A62. Se a equipa de trabalho do grupo concluir que não foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada sobre a qual baseia a opinião de auditoria do grupo, pode pedir ao auditor do componente que execute procedimentos adicionais. Se tal não for possível, a equipa de trabalho do grupo pode efetuar os seus próprios procedimentos sobre a informação financeira do componente.
- A63. A avaliação pelo sócio responsável pelo trabalho do grupo do efeito agregado de quaisquer distorções (identificadas pela equipa de trabalho do grupo ou comunicadas por auditores de componentes) permite-lhe determinar se as demonstrações financeiras do grupo como um todo estão materialmente distorcidas.

## **Comunicar com o Órgão de Gestão e com os Encarregados da Governação do Grupo**

*Comunicação com o Órgão de Gestão do Grupo* (Ref: Parágrafos 46 a 48)

- A64. A ISA 240 contém requisitos e orientação sobre a comunicação de casos de fraude ao órgão de gestão e, quando esta possa estar envolvida na fraude, aos encarregados da governação.<sup>24</sup>
- A65. O órgão de gestão do grupo pode precisar de manter confidencial determinada informação sensível. São exemplos de matérias que podem ser significativas para as demonstrações financeiras do componente e das quais o órgão de gestão do componente pode não ter conhecimento:
- Litígios potenciais.
  - Planos de abandono de ativos operacionais significativos.
  - Acontecimentos subsequentes.
  - Acordos legais significativos.

*Comunicação aos Encarregados da Governação do Grupo* (Ref: Parágrafo 49)

- A66. As matérias que a equipa de trabalho do grupo comunica aos encarregados da governação do grupo podem incluir matérias que chegaram à sua atenção através dos auditores de componentes e que foram consideradas significativas para as responsabilidades dos encarregados da governação do grupo. A comunicação com os encarregados da governação do grupo tem lugar em vários momentos da auditoria. Por exemplo, as matérias referidas no parágrafo 49(a)–(b) podem ser comunicadas depois de a equipa de trabalho do grupo ter determinado o trabalho a efetuar sobre a informação financeira dos componentes. Por outro lado, a matéria referida no parágrafo 49(c) pode ser comunicada no final da auditoria e as matérias referidas no parágrafo 49(d)–(e) podem ser comunicadas quando ocorrem.

---

<sup>24</sup> ISA 240, parágrafos 41–43

## Apêndice 1

(Ref: Parágrafo A19)

### **Exemplo de um Relatório do Auditor Quando a Equipe de Trabalho do Grupo Não é Capaz de Obter Prova de Auditoria Suficiente e Adequada para Basear a Opinião de Auditoria do Grupo**

Nota: Neste exemplo, a seção da Opinião foi colocada em primeiro lugar de acordo com a ISA 700 (Revista), a a seção das Bases para a Opinião está colocada imediatamente após a seção da Opinião. Da mesma forma, a primeira e últimas frases que eram incluídas na seção das responsabilidades do auditor estão agora consideradas na seção das Bases para a Opinião.

**Para as finalidades deste exemplo, assumem-se as seguintes circunstâncias:**

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras consolidadas de uma entidade não cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 aplica-se).**
- **As demonstrações financeiras consolidadas são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) (um referencial de finalidade geral).**
- **Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.**
- **A equipe de trabalho do grupo não é capaz de obter prova de auditoria suficiente e adequada relativa a um componente significativo contabilizado pelo método da equivalência patrimonial (reconhecido por \$15 milhões na demonstração da posição financeira, a qual reflete um ativo total de \$60 milhões), por não ter tido acesso aos registros contabilísticos, ao órgão de gestão ou ao auditor do componente.**
- **A equipe de trabalho do grupo leu as demonstrações financeiras auditadas do componente à data de 31 de dezembro de 20X1, incluindo**



**o relatório de auditoria sobre as mesmas, e considerou a informação financeira mantida pelo órgão de gestão do grupo em relação ao componente.**

- **No julgamento do sócio responsável pelo trabalho do grupo, o efeito nas demonstrações financeiras do grupo desta incapacidade para obter prova de auditoria suficiente e apropriada é material mas não profundo.<sup>1</sup>**
- **O Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria do IESBA compreendem todos os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria.**
- **Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam colocar em dúvida a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).<sup>2</sup>**
- **O auditor não é obrigado, e optou por não comunicar, matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701.<sup>3</sup>**
- **O auditor obteve toda a outra informação antes da data do relatório e a opinião com reservas sobre as demonstrações financeiras consolidadas também afeta a outra informação.**
- **Os responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras consolidadas não são os responsáveis pela sua preparação.**
- **Para além da auditoria das demonstrações financeiras consolidadas, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.**

<sup>1</sup> Se, no julgamento profissional do sócio responsável pelo trabalho do grupo, o efeito nas demonstrações financeiras do grupo da incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada for material e profundo, o sócio responsável pelo trabalho do grupo deverá fazer uma escusa de opinião de acordo com a ISA 705 (Revista).

<sup>2</sup> ISA 570 (Revista), *Continuidade*

<sup>3</sup> ISA 701, *Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente*

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Adequado]

### **Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas<sup>4</sup>**

#### **Opinião com Reservas**

Auditamos as demonstrações financeiras consolidadas da Sociedade ABC e suas subsidiárias (o Grupo), que compreendem a demonstração consolidada da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração consolidada do rendimento integral, a demonstração consolidada das alterações no capital próprio e a demonstração consolidada dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras consolidadas, incluindo um resumo das políticas contábilísticas significativas.

Em nossa opinião, exceto quanto aos possíveis efeitos da matéria descrita na seção Bases para a Opinião com Reservas deste relatório, as demonstrações financeiras consolidadas anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, a (ou “dão uma imagem verdadeira e apropriada da”) posição financeira consolidada do Grupo em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou “do”) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa consolidados relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

#### **Base para a Opinião com Reservas**

O investimento da Sociedade ABC na Sociedade XYZ, uma associada estrangeira adquirida durante o ano e contabilizada pelo método da equivalência patrimonial, está registrado por \$15 milhões na demonstração consolidada da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a parte da Sociedade ABC no resultado líquido da Sociedade XYZ, no montante de \$1 milhão, está incluída na demonstração consolidada do rendimento integral relativa ao ano findo naquela data. Não nos foi possível obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da quantia registrada do investimento da Sociedade ABC na Sociedade XYZ em 31 de dezembro de 20X1 e da parte da Sociedade ABC no resultado líquido do ano da Sociedade XYZ, uma vez que não nos foi dado acesso à informação financeira, ao órgão de gestão e aos auditores da Sociedade XYZ. Conseqüentemente, não nos foi possível determinar se seriam necessários quaisquer ajustamentos a estas quantias.

Realizamos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na seção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes do Grupo de acordo com os requisitos éticos

---

<sup>4</sup> O subtítulo “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.

relevantes do Código de Ética do IESBA, e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesse Código. Estamos convictos de que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião com reservas.

**Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, “Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas”]**

*[Relato de acordo com os requisitos da ISA 720 (Revista)<sup>5</sup> – ver Exemplo 6 no Apêndice 2 da ISA 720 (Revista). O último parágrafo da secção Outra Informação no Exemplo 6 deve ser adaptado para descrever a matéria específica que provocou a opinião com reservas e que também afeta a outra informação.]*

**Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras<sup>6</sup>**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista)<sup>7</sup> – ver Exemplo 2 da ISA 700 (Revista)]*

**Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 2 da ISA 700 (Revista). Os dois últimos parágrafos que são aplicáveis para auditorias de entidades cotadas apenas, não devem ser incluídos.]*

**Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 2 da ISA 700 (Revista)]*

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

<sup>5</sup> ISA 720 (Revista), *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação*

<sup>6</sup> Nestes exemplos, os termos “órgão de gestão” e “encarregados da governação” devem ser substituídos por outros mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

<sup>7</sup> ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*

## Apêndice 2

(Ref: Parágrafo A23)

### Exemplos de Matérias de que a Equipe de Trabalho do Grupo se Deve Inteirar

Os exemplos dados cobrem um conjunto variado de matérias. Porém, nem todas as matérias são relevantes para todos os trabalhos de auditoria de grupos e a lista de exemplos não é necessariamente exaustiva.

#### Controlos ao Nível do Grupo

1. Os controlos a nível de grupo podem incluir uma combinação de:
  - Reuniões regulares entre o órgão de gestão do grupo e o órgão de gestão do componente para debater a evolução dos negócios e rever o desempenho.
  - Monitorização das operações do componente e dos seus resultados financeiros, incluindo rotinas regulares de relato, que possibilite ao órgão de gestão do grupo monitorizar o desempenho dos componentes face a orçamentos e tomar medidas apropriadas.
  - Processo de avaliação do risco por parte do órgão de gestão do grupo, isto é, o processo para identificar, analisar e gerir os riscos do negócio, incluindo o risco de fraude, que possam resultar em distorção material das demonstrações financeiras do grupo.
  - Monitorizar, controlar, reconciliar e eliminar a nível do grupo as transações e resultados não realizados intragrupo e os saldos das contas intragrupo.
  - Um processo para monitorizar a oportunidade e avaliar o rigor e plenitude da informação financeira recebida dos componentes.
  - Um sistema central de TI sujeito aos mesmos controlos gerais de TI utilizados para todo ou para parte do grupo.
  - Atividades de controlo num sistema de TI comum a todos ou a alguns componentes.
  - Monitorização de controlos, incluindo atividades de auditoria interna e programas de autoavaliação.
  - Políticas e procedimentos consistentes, incluindo um manual de procedimentos de relato financeiro do grupo.
  - Programas ao nível do grupo, como códigos de conduta e programas de prevenção de fraude.

- Acordos de atribuição de autoridade e responsabilidade ao órgão de gestão dos componentes.
2. A auditoria interna pode ser vista como parte dos controles ao nível do grupo, por exemplo, quando a função de auditoria interna é centralizada. A ISA 610 (Revista)<sup>1</sup> aborda a avaliação pela equipa de trabalho do grupo sobre se a estrutura organizacional e as políticas e procedimentos da função de auditoria interna suportam adequadamente a objetividade dos auditores internos e o nível de competência da função, e sobre se a função aplica uma abordagem sistemática e disciplinada quando a equipa de trabalho do grupo espera usar o trabalho da função.

### Processo de Consolidação

3. O conhecimento do processo de consolidação pela equipa de trabalho do grupo pode incluir matérias como:

Matérias relativas ao referencial de relato financeiro aplicável:

- O grau de conhecimento pelo órgão de gestão do componente do referencial de relato financeiro aplicável.
- O processo para identificar e contabilizar componentes de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
- O processo para identificar segmentos relatáveis para efeitos de relato por segmentos de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
- O processo para identificar relacionamentos e transações com partes relacionadas para efeitos de relato de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
- As políticas contabilísticas aplicadas às demonstrações financeiras do grupo, as alterações em relação ao ano anterior e as alterações resultantes de normas novas ou revistas no âmbito do referencial de relato financeiro aplicável.
- Os procedimentos para tratar os componentes com períodos de relato diferentes do período de relato do grupo.

Matérias relativas ao processo de consolidação:

- O processo do órgão de gestão do grupo para obter conhecimento das políticas contabilísticas usadas pelos componentes e, quando aplicável, assegurar que são usadas políticas contabilísticas uniformes para preparar a informação financeira dos componentes a integrar nas demonstrações financeiras do grupo e que as diferenças nessas políticas

---

<sup>1</sup> ISA 610 (Revista), *Usar o Trabalho de Auditores Internos*, parágrafo 15

contabilísticas sejam identificadas e ajustadas quando necessário de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. Políticas contabilísticas uniformes são os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicos adotados pelo grupo, baseadas no referencial de relato financeiro aplicável, que os componentes utilizam para relatar transações similares de forma consistente. Estas políticas são geralmente descritas no manual de procedimentos de relato financeiro e no pacote de relato emitidos pelo órgão de gestão do grupo.

- O processo do órgão de gestão do grupo para assegurar um relato financeiro completo, rigoroso e oportuno por parte dos componentes para efeitos de consolidação.
- O processo para transpor a informação financeira de componentes estrangeiros para a moeda das demonstrações financeiras do grupo.
- A forma como está organizada a tecnologia de informação para efeitos de consolidação, incluindo as fases manuais e automáticas do processo e os controlos manuais ou programados em uso nas várias fases do processo de consolidação.
- O processo seguido pelo órgão de gestão do grupo para obter informação sobre acontecimentos subsequentes.

Matérias relativas aos ajustamentos de consolidação:

- O processo para registar ajustamentos de consolidação, incluindo a preparação, autorização e processamento dos respetivos lançamentos de diário e a experiência do pessoal responsável pela consolidação.
- Os ajustamentos de consolidação exigidos pelo referencial de relato financeiro aplicável.
- A justificação económica dos acontecimentos e transações que deram origem aos ajustamentos de consolidação.
- Frequência, natureza e dimensão das transações entre componentes.
- Procedimentos para monitorizar, controlar, reconciliar e eliminar transações e lucros não realizados intragrupo e saldos de contas intragrupo.
- Passos dados para chegar ao justo valor de ativos e passivos adquiridos, procedimentos para amortizar o goodwill (quando aplicável) e testes de imparidade do goodwill, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
- Acordos com um proprietário maioritário ou com interesses minoritários respeitantes a prejuízos suportados por um componente (por exemplo, uma obrigação dos interesses minoritários assumirem tais prejuízos).

## Apêndice 3

(Ref: Parágrafo A30)

### **Exemplos de Condições ou Acontecimentos que podem Indicar Riscos de Distorção Material das Demonstrações Financeiras do Grupo**

Os exemplos dados cobrem um conjunto alargado de condições ou acontecimentos. Contudo, nem todas as condições ou acontecimentos são relevantes em todos os trabalhos de auditoria de grupos e a lista de exemplos não é necessariamente exaustiva.

- Uma estrutura de grupo complexa, especialmente quando há aquisições, alienações ou reorganizações frequentes.
- Fracas estruturas de governação empresarial, incluindo processos de tomada de decisão que não são transparentes.
- Inexistência ou ineficácia dos controlos ao nível do grupo, incluindo informação desadequada do órgão de gestão do grupo sobre a monitorização das operações dos componentes e dos seus resultados.
- Componentes que operam em jurisdições estrangeiras que possam estar expostos a fatores como intervenção governamental não usual em áreas da política comercial e económica, restrições à movimentação de moeda e de dividendos e flutuações das taxas de câmbio.
- Atividades de negócio dos componentes que envolvam risco elevado, tais como contratos a longo prazo ou negociação de instrumentos financeiros inovadores ou complexos.
- Incertezas sobre a informação financeira dos componentes que deve ser incorporada nas demonstrações financeiras do grupo de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, por exemplo se existem entidades com finalidade especial ou entidades sem transações que devam ser incorporadas.
- Relacionamentos e transações não usuais com partes relacionadas.
- Ocorrências anteriores em saldos de contas intra-grupo que não coincidiam ou que não foram reconciliados no processo de consolidação.
- Existência de transações complexas que são contabilizadas em mais do que um componente.
- Aplicação pelos componentes de políticas contabilísticas diferentes das aplicadas nas demonstrações financeiras do grupo.

CONSIDERAÇÕES ESPECIAIS – AUDITORIAS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE GRUPOS  
(INCLUINDO O TRABALHO DOS AUDITORES DE COMPONENTES)

- Componentes com períodos de relato diferentes que possam ser utilizados para manipular o momento de registo das transações.
- Anteriores ocorrências de ajustamentos de consolidação não autorizados ou incompletos.
- Planeamento fiscal agressivo no grupo ou transações significativas em dinheiro com entidades localizadas em paraísos fiscais.
- Alterações frequentes dos auditores contratados para auditar as demonstrações financeiras de componentes.



## Apêndice 4

(Ref: Parágrafo A35)

### Exemplos de Confirmações do Auditor de um Componente

A carta que se segue não se destina a ser uma carta padrão. As confirmações podem variar de um auditor de componentes para outro e de um período para o seguinte.

As confirmações são muitas vezes obtidas antes de começar o trabalho sobre a informação financeira do componente.

[Cabeçalho do auditor do componente]

[Data]

[Ao Sócio Responsável pelo Grupo]

Esta carta é escrita no âmbito da vossa auditoria das demonstrações financeiras do grupo [nome da entidade-mãe] relativas ao exercício findo em [data], com a finalidade de expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras do grupo apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a (ou dão uma imagem verdadeira e apropriada da) posição financeira do grupo à data de [data] e os (ou dos) seus resultados e fluxos de caixa relativos ao exercício então findo, de acordo com [indicar referencial de relato financeiro aplicável].

Acusamos a receção das vossas instruções datadas de [data], em que nos pedem para efetuar o trabalho especificado sobre a informação financeira de [nome do componente] relativa ao exercício findo em [data].

Confirmamos que:

1. Estamos em condições de cumprir as instruções. / Informamos que não nos será possível cumprir as seguintes instruções [especificar instruções] pelas seguintes razões [especificar razões].
2. As instruções são claras e compreendemo-las. / Ficariamos gratos se pudessem clarificar as seguintes instruções [especificar instruções].
3. Cooperaremos convosco e facultaremos o acesso à documentação de auditoria relevante.

Reconhecemos que:

1. A informação financeira de [nome do componente] será incluída nas demonstrações financeiras do grupo [nome do grupo].
2. Pode haver necessidade do vosso envolvimento no trabalho que nos pediram para efetuar sobre a informação financeira de [nome do componente] relativa ao exercício findo em [data].

3. Fazem tenção de avaliar e, se considerado apropriado, usar o nosso trabalho para a auditoria das demonstrações financeiras do grupo [nome da entidade-mãe].

Em conexão com o trabalho que vamos efetuar sobre a informação financeira de [nome do componente], um/uma [descrever o componente, por exemplo como subsidiária totalmente detida, subsidiária, empreendimento conjunto, participada contabilizada pelo método da equivalência patrimonial ou do custo] de [nome da entidade-mãe], confirmamos que:

1. Temos um conhecimento suficiente de [indicar requisitos éticos relevantes] para fazer face às nossas responsabilidades na auditoria das demonstrações financeiras do grupo e iremos cumprir tais requisitos. Em particular, com respeito a [nome da entidade-mãe] e aos outros componentes do grupo, somos independentes na aceção de [indicar requisitos éticos relevantes] e cumprimos os requisitos aplicáveis de [referir as regras] emitidas por [nome da agência reguladora].
2. Temos conhecimento suficiente das Normas Internacionais de Auditoria e [indicar outras normas nacionais aplicáveis à auditoria das demonstrações financeiras do grupo] para fazer face às nossas responsabilidades na auditoria das demonstrações financeiras do grupo e iremos efetuar o nosso trabalho sobre a informação financeira de [nome do componente] relativa ao exercício findo em [data] de acordo com essas normas.
3. Possuímos as competências especializadas (nomeadamente conhecimento do setor) necessárias para efetuar o trabalho sobre a informação financeira do referido componente.
4. Temos conhecimento suficiente de [indicar o referencial de relato financeiro aplicável ou manual de procedimentos de relato financeiro do grupo] para fazer face às nossas responsabilidades na auditoria das demonstrações financeiras do grupo.

Informá-los-emos de quaisquer alterações nas declarações acima que ocorram no decurso do nosso trabalho sobre a informação financeira de [nome do componente].

[Assinatura do auditor]

[Data]

[Domicílio do auditor]

## Apêndice 5

(Ref: Parágrafo A58)

### **Matérias Exigidas e Matérias Adicionais Incluídas na Carta De Instruções da Equipe de Trabalho do Grupo**

*As matérias cuja comunicação ao auditor do componente é exigida por esta ISA estão apresentadas em itálico.*

Matérias que são relevantes para o planejamento do trabalho do auditor do componente:

- *Um pedido para o auditor do componente, conhecedor do contexto em que a equipa de trabalho do grupo usará o seu trabalho, confirmar que irá cooperar com a equipa de trabalho do grupo.*
- O calendário para a conclusão da auditoria.
- Datas das visitas planeadas pelo órgão de gestão do grupo e pela equipa de trabalho do grupo e datas das reuniões planeadas com o órgão de gestão e com o auditor do componente.
- Uma lista dos principais contactos.
- *O trabalho a efetuar pelo auditor do componente, o uso a dar a esse trabalho e acordos para a coordenação de esforços na fase inicial e durante a auditoria, incluindo o envolvimento planeado da equipa de trabalho do grupo no trabalho do auditor do componente.*
- *Os requisitos éticos relevantes para a auditoria do grupo e, em particular, os requisitos de independência, por exemplo, quando o auditor do grupo for proibido por lei ou regulamento de usar os auditores internos para prestarem assistência direta, é relevante para o auditor do grupo que considere se a proibição também se estende a auditores do componente e, se sim, de abordar o assunto na comunicação com os auditores do componente.<sup>1</sup>*
- *No caso de uma auditoria ou revisão da informação financeira do componente, a materialidade do componente (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade de determinadas classes de transações, saldos de contas ou divulgações) e o limite acima do qual as distorções não podem ser vistas como claramente insignificantes para as demonstrações financeiras do grupo.*
- *Uma lista das partes relacionadas preparada pelo órgão de gestão do grupo e quaisquer outras partes relacionadas de que a equipa de trabalho do grupo tenha conhecimento, e um pedido para que o auditor do componente comunique*

<sup>1</sup> ISA 610 (Revista), *Usar o Trabalho de Auditores Internos*, parágrafo A31

*atempadamente à equipa de trabalho do grupo partes relacionadas não anteriormente identificadas pelo órgão de gestão do grupo ou pela equipa de trabalho do grupo.*

- Trabalho a efetuar sobre transações e lucros não realizados intragrupo e saldos de contas intra-grupo.
- Orientação sobre outras obrigações de relato estatutário, como por exemplo o relato sobre a apreciação do órgão de gestão relativamente à eficácia do controlo interno.
- Quando for provável um desfasamento temporal entre a conclusão do trabalho sobre a informação financeira dos componentes e a conclusão da equipa de trabalho do grupo sobre as demonstrações financeiras do grupo, instruções específicas para a revisão dos acontecimentos subsequentes.

Matérias que são relevantes para a condução do trabalho do auditor do componente:

- As conclusões dos testes efetuados pela equipa de trabalho do grupo às atividades de controlo de um sistema de processamento comum a todos ou a alguns componentes e dos testes aos controlos a efetuar pelo auditor do componente.
- *Os riscos significativos identificados de distorção material das demonstrações financeiras do grupo devido a fraude ou erro que sejam relevantes para o trabalho do auditor do componente e um pedido para que o auditor do componente comunique atempadamente quaisquer outros riscos significativos de distorção material das demonstrações financeiras do grupo, devido a fraude ou erro identificados no componente, bem como a sua resposta a tais riscos.*
- As conclusões da auditoria interna, com base no trabalho efetuado sobre os controlos dos componentes ou relevantes para os mesmos.
- Um pedido para a comunicação atempada da prova de auditoria obtida da execução de trabalho sobre a informação financeira dos componentes que contradiga a prova de auditoria sobre a qual a equipa de trabalho do grupo baseou originalmente a avaliação do risco efetuada ao nível do grupo.
- Um pedido de declaração escrita sobre o cumprimento pelo órgão de gestão do componente do referencial de relato financeiro aplicável ou de uma declaração no sentido de que as diferenças entre as políticas contabilísticas aplicadas à informação financeira do componente e as aplicadas às demonstrações financeiras do grupo foram divulgadas.
- Matérias a documentar pelo auditor do componente.

### Outras informações

- Um pedido para que sejam relatados à equipa de trabalho do grupo em tempo oportuno os seguintes elementos:
  - Matérias contabilísticas, de relato financeiro e de auditoria que sejam significativas, incluindo estimativas contabilísticas e respetivos julgamentos.
  - Matérias relativas à continuidade das operações do componente.
  - Matérias relativas a litígios e reclamações.
  - Deficiências significativas no controlo interno que o auditor do componente identificou durante o desempenho do trabalho sobre a informação financeira do componente e informação que indique a existência de fraude.
- Um pedido para que a equipa de trabalho do grupo seja notificada o mais cedo possível sobre quaisquer acontecimentos significativos ou não usuais.
- *Um pedido para que as matérias listadas no parágrafo 41 sejam comunicadas à equipa de trabalho do grupo quando estiver concluído o trabalho sobre a informação financeira do componente.*

# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 610 (REVISTA)

## USAR O TRABALHO DE AUDITORES INTERNOS

(Eficaz para auditoria de demonstrações financeiras de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2014)

### ÍNDICE

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1–5
Relação entre a ISA 315 (Revista) e a ISA 610 (Revista).....	6–10
A Responsabilidade do Auditor Externo pela Auditoria .....	11
Data de Eficácia .....	12
<b>Objetivos</b> .....	13
<b>Definições</b> .....	14
<b>Requisitos</b>	
Determinar em Que Circunstâncias, em Que Áreas e até Que Ponto Pode Ser Usado o Trabalho da Função de Auditoria Interna .....	15–20
Usar o Trabalho da Função de Auditoria Interna .....	21–25
Determinar em Que Circunstâncias, em Que Áreas e até Que Ponto Podem Ser Usados os Auditores Internos para Prestarem Assistência Direta .....	26–32
Usar os Auditores Internos para Prestarem Assistência Direta .....	33–35
Documentação .....	36–37
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Definição de Função de Auditoria Interna .....	A1–A4
Determinar em Que Circunstâncias, em Que Áreas e até Que Ponto Pode Ser Usado o Trabalho da Função de Auditoria Interna .....	A5–A23
Usar o Trabalho da Função de Auditoria Interna .....	A24–A30
Determinar em Que Circunstâncias, em Que Áreas e até Que Ponto Podem Ser Usados os Auditores Internos para Prestarem Assistência Direta .....	A31–A39
Usar os Auditores Internos para Prestarem Assistência Direta .....	A40–A41

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 610 (Revista), *Usar o Trabalho de Auditores Internos*, 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 as responsabilidades do auditor externo se for utilizado o trabalho da função de auditoria interna. Isto inclui (a) usar o trabalho da função de auditoria interna na obtenção de prova de auditoria e (b) usar auditores internos para prestarem assistência direta sob a direção, supervisão e revisão do auditor externo.
2. Esta ISA não se aplica se a entidade não tiver uma função de auditoria interna. (Ref: Parágrafo A2)
3. Se a entidade tiver uma função de auditoria interna, os requisitos desta ISA relacionados com o uso do trabalho daquela função não se aplicam se:
  - (a) As responsabilidades e atividades da função não forem relevantes para a auditoria; ou
  - (b) Com base na compreensão preliminar da função obtida em resultado dos procedimentos executados de acordo com a ISA 315 (Revista)<sup>1</sup>, o auditor não espera utilizar o trabalho dessa função para obter prova de auditoria.

Nada nesta ISA exige que o auditor externo use o trabalho da função de auditoria interna para modificar a natureza ou oportunidade, ou reduzir a extensão, dos procedimentos de auditoria a efetuar diretamente por ele, mantendo-se dele a decisão de estabelecer a estratégia global de auditoria.

4. Adicionalmente, os requisitos desta ISA relacionados com a assistência direta não se aplicam se o auditor externo não planear usar os auditores internos para prestarem assistência direta.
5. Em algumas jurisdições, a lei ou regulamento pode proibir ou impor algumas restrições ao auditor externo quanto ao uso do trabalho da função de auditoria interna ou quanto à utilização dos auditores internos para prestarem assistência direta. As ISA não se sobrepõem às leis e regulamentos que regulam uma auditoria de demonstrações financeiras<sup>2</sup>. Tais proibições ou restrições não deverão, por isso, impedir o auditor externo de cumprir as ISA. (Ref: Parágrafo A31)

---

<sup>1</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material, através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*

<sup>2</sup> ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo A57



**Relação entre a ISA 315 (Revista) e a ISA 610 (Revista)**

6. Muitas entidades estabelecem funções de auditoria interna como parte do seu controlo interno e estrutura de governação. Os objetivos e âmbito de uma função de auditoria interna, a natureza das suas responsabilidades e a sua estrutura organizacional, incluindo a sua autoridade e necessidade de prestação de contas, variam largamente e dependem da dimensão e estrutura da entidade e dos requisitos da gestão e, quando aplicável, dos encarregados da governação.
7. A ISA 315 (Revista) aborda a forma como o conhecimento e a experiência da função de auditoria interna podem dar informação ao auditor externo para o conhecimento da entidade e do seu ambiente e para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material. A ISA 315 (Revista)<sup>3</sup> também explica como uma comunicação eficaz entre os auditores internos e externos cria um ambiente no qual o auditor externo pode ser informado de matérias significativas que podem afetar o seu trabalho.
8. Dependendo da estrutura organizacional da função de auditoria interna e as políticas e procedimentos relevantes suportarem ou não adequadamente a objetividade dos auditores internos, o nível de competência da função de auditoria interna e de a função aplicar uma abordagem sistemática e disciplinada, o auditor externo pode também ser capaz de usar o trabalho da função de auditoria interna de uma forma construtiva e complementar. Esta ISA aborda as responsabilidades do auditor externo quando, com base na compreensão preliminar da função de auditoria interna por si obtida em resultado dos procedimentos executados segundo a ISA 315 (Revista), ele espera usar o trabalho da função de auditoria interna como parte da prova de auditoria obtida.<sup>4</sup> A utilização desse trabalho modifica a natureza ou oportunidade, ou reduz a extensão, dos procedimentos de auditoria a serem diretamente efetuados pelo auditor externo.
9. Adicionalmente, esta ISA também aborda as responsabilidades do auditor externo se considerar usar os auditores internos para prestarem assistência direta sob a sua direção, supervisão e revisão.
10. Podem existir numa entidade indivíduos que efetuem procedimentos similares aos efetuados por uma função de auditoria interna. Contudo, se não forem efetuados por uma função objetiva e competente que aplique uma abordagem sistemática e disciplinada, incluindo controlo de qualidade, tais procedimentos seriam considerados controlos internos, e obter prova

---

<sup>3</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo A120

<sup>4</sup> Ver parágrafos 15–25.

relacionada com a eficácia dos controlos internos seria parte das respostas do auditor a riscos avaliados de acordo com a ISA 330.<sup>5</sup>

### **A Responsabilidade do Auditor Externo pela Auditoria**

11. O auditor externo tem a responsabilidade exclusiva pela opinião de auditoria emitida e essa responsabilidade não é reduzida pela utilização do trabalho da função de auditoria interna ou pela prestação de assistência direta pelos auditores internos no trabalho. Embora possam efetuar procedimentos de auditoria similares aos efetuados pelo auditor externo, nem a função de auditoria interna nem os auditores internos são independentes da entidade como exigido ao auditor externo numa auditoria de demonstrações financeiras de acordo com a ISA 200.<sup>6</sup> Por isso, esta ISA define as condições que são necessárias para o auditor externo ser capaz de usar o trabalho dos auditores internos. Também define o esforço de trabalho necessário para obter prova de auditoria suficiente e apropriada de que o trabalho da função de auditoria interna ou dos auditores internos que prestam assistência direta é adequado para as finalidades da auditoria. Os requisitos são estabelecidos para promover uma estrutura para os julgamentos do auditor externo relacionada com o uso do trabalho dos auditores internos para impedir um uso excessivo ou indevido de tal trabalho.

### **Data de Eficácia**

12. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2014.

### **Objetivos**

13. Os objetivos do auditor externo, quando a entidade tem uma função de auditoria interna e o auditor externo espera usar o trabalho dessa função para modificar a natureza ou oportunidade, ou reduzir a extensão, dos procedimentos de auditoria a serem efetuados diretamente pelo auditor externo, ou para usar os auditores internos para prestarem assistência direta, são:
  - (a) Determinar em que circunstâncias, em que áreas e até que ponto pode usar o trabalho da função de auditoria interna ou os auditores internos para prestarem assistência direta;

e tendo tomado essa decisão:

  - (b) Se usar o trabalho da função de auditoria interna, determinar se esse trabalho é adequado para as finalidades da auditoria.

---

<sup>5</sup> ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

<sup>6</sup> ISA 200, parágrafo 14

- (c) Se usar os auditores internos para prestarem assistência direta, para dirigir, supervisionar e rever o trabalho de forma apropriada.

## Definições

14. Para efeito das ISA, os termos que se seguem têm os significados atribuídos abaixo:
  - (a) Assistência Direta – O uso de auditores internos para efetuarem procedimentos de auditoria sob a direção, supervisão e revisão do auditor externo.
  - (b) Função de auditoria interna – Uma função de uma entidade que executa atividades de garantia de fiabilidade e consultoria estabelecidas para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governação, gestão do risco e controlo internos da entidade. (Ref: parágrafos A1 a A4)

## Requisitos

### Determinar em Que Circunstâncias, em Que Áreas e até Que Ponto Pode Ser Usado o Trabalho da Função de Auditoria Interna

#### *Avaliar a Função de Auditoria Interna*

15. O auditor externo deve determinar se o trabalho da função de auditoria interna pode ser usado para as finalidades da auditoria avaliando o seguinte:
  - (a) A extensão até à qual a estrutura organizacional da função de auditoria interna e as políticas e procedimentos relevantes suportam a objetividade dos auditores internos; (Ref: Parágrafos A5 a A9)
  - (b) O nível de competência da função de auditoria interna; e (Ref: Parágrafos A5 a A9)
  - (c) Se a função de auditoria interna aplica uma abordagem sistemática e disciplinada, incluindo controlo de qualidade. (Ref: Parágrafos A10 e A11)
16. O auditor externo não deve usar o trabalho da função de auditoria interna se determinar que:
  - (a) A estrutura organizacional da função e as políticas e procedimentos relevantes não suportam adequadamente a objetividade dos auditores internos;
  - (b) A função não tem competência suficiente; ou
  - (c) A função não aplica uma abordagem sistemática e disciplinada, incluindo controlo de qualidade. (Ref: Parágrafos A12 a A14)

*Determinar a Natureza e Extensão do Trabalho da Função de Auditoria Interna que Pode Ser Usado*

17. Como base para determinar as áreas e a extensão até à qual o trabalho da função de auditoria interna pode ser usado, o auditor externo deve considerar a natureza e âmbito do trabalho que foi efetuado, ou planeado ser efetuado, pela função de auditoria interna e a sua relevância para a estratégia global de auditoria e plano de auditoria do auditor externo. (Ref: Parágrafos A15 a A17)
18. O auditor externo deve fazer todos os julgamentos significativos do trabalho de auditoria e, para prevenir a utilização indevida do trabalho da função de auditoria interna, deve planejar usar menos o trabalho da função de auditoria interna e efetuar mais o trabalho diretamente quando: (Ref: Parágrafos A15 a A17)
  - (a) Existir maior julgamento envolvido:
    - (i) No planeamento e execução de procedimentos de auditoria relevantes; e
    - (ii) Na avaliação da prova de auditoria recolhida; (Ref: Parágrafos A18 e A19)
  - (b) Maiores forem os riscos de distorção material avaliados ao nível da asserção, com consideração especial dada aos riscos identificados como significativos; (Ref: Parágrafos A20 a A22)
  - (c) Menor for a estrutura organizacional da função de auditoria interna e as políticas e procedimentos relevantes que suportam a objetividade dos auditores internos; e
  - (d) Menor for o nível de competência da função de auditoria interna.
19. O auditor externo deve também avaliar se, no geral, o uso do trabalho da função de auditoria interna até à extensão planeada continuará a resultar em suficientemente envolvimento do auditor externo na auditoria, dada ser sua a responsabilidade exclusiva pela opinião de auditoria expressa. (Ref: Parágrafos A15 a A22)
20. Ao comunicar com os encarregados da governação a visão global do âmbito planeado e oportunidade da auditoria de acordo com a ISA 260 (Revista),<sup>7</sup> o auditor externo deve comunicar-lhes a forma como planeou a utilização do trabalho da função de auditoria interna. (Ref: Parágrafo A23)

---

<sup>7</sup> ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*, parágrafo 15

**Usar o Trabalho da Função de Auditoria Interna**

21. Se o auditor externo planejar usar o trabalho da função de auditoria interna, deve discutir o uso planejado do seu trabalho com a função como uma base para se coordenarem as respectivas atividades. (Ref: Parágrafos A24 a A26)
22. O auditor externo deve ler os relatórios da função de auditoria interna relacionados com o trabalho da função que o auditor externo planeja usar para obter uma compreensão da natureza e extensão dos procedimentos de auditoria que desenvolveu e os resultados relacionados.
23. O auditor externo deve efetuar procedimentos de auditoria suficientes sobre o trabalho desenvolvido pela função de auditoria interna como um todo e que planeja usar para determinar a sua adequação para as finalidades da auditoria, incluindo avaliar se:
  - (a) O trabalho da função foi planejado, efetuado, supervisionado, revisto e documentado apropriadamente;
  - (b) Foi obtida prova suficiente e apropriada para possibilitar que a função tire conclusões razoáveis; e
  - (c) As conclusões atingidas foram apropriadas nas circunstâncias e os relatórios preparados pela função são consistentes com os resultados do trabalho desenvolvido. (Ref: Parágrafos A27 a A30)
24. A natureza e extensão dos procedimentos do auditor externo devem dar resposta à avaliação sobre:
  - (a) O nível de julgamento envolvido;
  - (b) O risco de distorção material avaliado;
  - (c) A extensão até à qual a estrutura organizacional da função de auditoria interna e as políticas e procedimentos relevantes suportam a objetividade dos auditores internos; e
  - (d) O nível de competência da função;<sup>8</sup> (Ref: Parágrafos A27 a A29)
 e devem incluir a reexecução de parte do trabalho. (Ref: Parágrafo A30)
25. O auditor externo deve também avaliar se as suas conclusões relacionadas com a função de auditoria interna referidas no parágrafo 15 desta ISA e determinação da natureza e extensão do uso do trabalho da função para as finalidades da auditoria referida nos parágrafos 18 e 19 desta ISA se mantêm apropriados.

<sup>8</sup> Ver parágrafo 18.

**Determinar em Que Circunstâncias, em Que Áreas e até Que Ponto Podem Ser Usados os Auditores Internos para Prestarem Assistência Direta**

*Determinar Se os Auditores Internos Podem Ser Usados para Prestar Assistência Direta para as Finalidades da Auditoria*

26. A lei ou regulamento pode proibir o auditor externo de obter assistência direta dos auditores internos. Se for o caso, os parágrafos 27 a 35 e 37 não se aplicam. (Ref: Parágrafo A31)
27. Se a lei ou regulamento não proibir o uso dos auditores internos para prestarem assistência direta, e o auditor externo planejar usar os auditores internos para prestarem assistência direta à auditoria, ele deve avaliar a existência e importância de ameaças à objetividade e o nível de competência dos auditores internos que irão prestar tal assistência. A avaliação do auditor externo da existência e importância de ameaças à objetividade dos auditores internos deve incluir a inquirição dos auditores internos sobre interesses e relacionamentos que possam criar uma ameaça à sua objetividade. (Ref: Parágrafos A32 a A34)
28. O auditor externo não deve usar um auditor interno para prestar assistência direta se:
  - (a) Existirem ameaças significativas à objetividade do auditor interno; ou
  - (b) O auditor interno tiver falta de competência para fazer o trabalho proposto. (Ref: Parágrafos A32 a A34)

*Determinar a Natureza e Extensão do Trabalho que Pode Ser Atribuído aos Auditores Internos que Prestam Assistência Direta*

29. Ao determinar a natureza e extensão do trabalho que pode ser atribuído aos auditores internos e a natureza, oportunidade e extensão da direção, supervisão e revisão que seja apropriada nas circunstâncias, o auditor externo deve considerar:
  - (a) O grau de julgamento envolvido para:
    - (i) Planear e efetuar os procedimentos relevantes de auditoria; e
    - (ii) Avaliar a prova de auditoria recolhida;
  - (b) O risco de distorção material avaliado; e
  - (c) A avaliação do auditor externo sobre a existência e importância das ameaças à objetividade e o nível de competência dos auditores internos que vão prestar tal assistência. (Ref: Parágrafos A35 a A39)
30. O auditor externo não deve usar os auditores internos para prestar assistência direta para efetuarem procedimentos que:

- (a) Envolvam fazer julgamentos significativos na auditoria; (Ref: Parágrafo A19)
  - (b) Se relacionam com riscos elevados de distorção material onde o julgamento exigido na execução de procedimentos de auditoria relevantes ou na avaliação da prova recolhida é mais do que limitada; (Ref: Parágrafo A38)
  - (c) Se relacionam com trabalho em que os auditores internos tenham estado envolvidos e que já foi (ou irá ser) relatado ao órgão de gestão ou aos encarregados da governação pela função de auditoria interna; ou
  - (d) Se relacionam com decisões que o auditor externo faz de acordo com esta ISA relacionado com a função de auditoria interna e o uso do seu trabalho ou assistência direta. (Ref: Parágrafos A35 a A39)
31. Tendo avaliado de forma apropriada se e, se sim, até que extensão os auditores internos podem ser usados para prestarem assistência direta à auditoria, o auditor externo deve, ao comunicar com os encarregados da governação sobre a visão geral do âmbito e oportunidade planeados para a auditoria de acordo com a ISA 260 (Revista)<sup>9</sup>, comunicar a natureza e extensão do uso planeado dos auditores internos para prestarem assistência direta de modo a chegar a um entendimento mútuo de que tal uso não é excessivo nas circunstâncias do trabalho. (Ref: Parágrafo A39)
32. O auditor externo deve avaliar se, a utilização de auditores internos para prestarem assistência direta até à extensão planeada, em conjunto com o uso planeado do trabalho da função de auditoria interna, irá continuar a resultar que o auditor externo esteja suficientemente envolvido na auditoria, dada a sua responsabilidade exclusiva pela opinião de auditoria expressa.

### **Usar os Auditores Internos para Prestarem Assistência Direta**

33. Antes de usar os auditores internos para prestarem assistência direta para as finalidades da auditoria, o auditor externo deve:
- (a) Obter confirmação escrita de um representante autorizado da entidade de que irá ser permitido que os auditores internos sigam as instruções do auditor externo e que a entidade não irá intervir no trabalho que o auditor interno desempenha para o auditor externo; e
  - (b) Obter confirmação escrita dos auditores internos de que eles irão manter a confidencialidade de matérias específicas tal como instruídos pelo auditor externo e informar o auditor externo de qualquer ameaça à sua objetividade.

<sup>9</sup> ISA 260 (Revista), parágrafo 15

34. O auditor externo deverá dirigir, supervisionar e rever o trabalho efetuado pelos auditores internos de acordo com a ISA 220.<sup>10</sup> Ao fazê-lo:
- (a) A natureza, oportunidade e extensão da direção, supervisão e revisão devem reconhecer que os auditores internos não são independentes da entidade e devem responder pelo resultado da avaliação dos fatores no parágrafo 29 desta ISA; e
  - (b) Os procedimentos de revisão devem incluir uma reverificação do auditor externo da prova de auditoria subjacente para o trabalho desempenhado pelos auditores internos.
- A direção, supervisão e revisão pelo auditor externo do trabalho efetuado pelos auditores internos deve ser suficiente para que o auditor externo esteja satisfeito de que os auditores internos obtiveram prova de auditoria suficiente e apropriada para suportar as conclusões baseadas naquele trabalho. (Ref: Parágrafos A40 e A41)
35. Ao dirigir, supervisionar e rever o trabalho efetuado pelos auditores internos, o auditor externo deve permanecer alerta para indicações de que as avaliações por ele feitas no parágrafo 27 deixaram de ser apropriadas.

### **Documentação**

36. Se o auditor externo usar o trabalho da função de auditoria interna, deve incluir na documentação de auditoria:
- (a) A avaliação sobre:
    - (i) Se a estrutura organizacional da função e as políticas e procedimentos relevantes suportam adequadamente a objetividade dos auditores internos;
    - (ii) O nível de competência da função; e
    - (iii) Se a função aplica uma abordagem sistemática e disciplinada, incluindo controlo de qualidade;
  - (b) A natureza e extensão do trabalho usado e a base para essa decisão; e
  - (c) Os procedimentos de auditoria efetuados pelo auditor externo para avaliar a adequação do trabalho usado.
37. Se o auditor externo usar os auditores internos para prestarem assistência direta na auditoria, deverá incluir na sua documentação de auditoria:
- (a) A avaliação da existência e importância de ameaças à objetividade dos auditores internos e o nível de competência dos auditores internos usados para prestar assistência direta;

---

<sup>10</sup> ISA 220, *Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*



- (b) A base para a decisão sobre com a natureza e extensão do trabalho efetuado pelos auditores internos;
- (c) Quem reviu o trabalho efetuado e a data e a extensão dessa revisão de acordo com a ISA 230;<sup>11</sup>
- (d) as confirmações escritas obtidas de um representante autorizado da entidade e dos auditores internos segundo o parágrafo 33 desta ISA; e
- (e) Os papéis de trabalho preparados pelos auditores internos que prestaram a assistência direta no trabalho de auditoria.

\*\*\*

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Definição de Função de Auditoria Interna (Ref: Parágrafos 2 e 14(a))

- A1. Os objetivos e âmbito das funções de auditoria interna incluem tipicamente atividades de garantia de fiabilidade e consultoria estabelecidas para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governação, a gestão de risco e o controlo interno da entidade tais como os seguintes:

#### *Atividades Relacionadas com a Governação*

- A função de auditoria interna pode avaliar o processo de governação quanto ao cumprimento de objetivos sobre ética e valores, gestão de desempenho e responsabilidade pela prestação e contas, comunicação de informação sobre riscos e controlos às áreas apropriadas da organização, e eficácia de comunicação com os encarregados da governação, os auditores externos e internos, e o órgão de gestão.

#### *Atividades Relacionadas com a Gestão de Risco*

- A função de auditoria interna pode auxiliar a entidade ao identificar e avaliar exposições significativas ao risco e contribuir para a melhoria da gestão de risco e do controlo interno (incluindo a eficácia do processo de relato financeiro).
- A função de auditoria interna pode efetuar procedimentos para auxiliar a entidade na deteção de fraude.

#### *Atividades Relacionadas com o Controlo Interno*

- Avaliação do controlo interno. À função de auditoria interna pode ser atribuída responsabilidade específica de rever controlos, avaliar a sua

<sup>11</sup> ISA 230, *Documentação de Auditoria*

operacionalidade e recomendar melhorias. Ao fazê-lo, a função de auditoria interna proporciona garantia de fiabilidade sobre o controlo. Por exemplo, a função de auditoria interna pode planear e efetuar testes ou outros procedimentos para proporcionar garantia de fiabilidade ao órgão de gestão e aos encarregados da governação relacionados com a conceção, implementação e eficácia operacional do controlo interno, incluindo os controlos que são relevantes para a auditoria.

- Análise de informação financeira e operacional. A função de auditoria interna pode rever os meios usados para identificar, reconhecer, mensurar, classificar e relatar informação financeira e operacional, e para fazer indagações específicas em itens individuais, incluindo testes detalhados a transações, saldos e procedimentos.
- Revisão de atividades operacionais. A função de auditoria interna pode rever a economia, eficiência e eficácia das atividades operacionais, incluindo as atividades não financeiras de uma entidade.
- Revisão do cumprimento de leis e regulamentos. A função de auditoria interna pode rever o cumprimento de leis, regulamentos e outros requisitos externos, e de políticas e orientações do órgão de gestão e outros requisitos internos.

A2. Podem ser realizadas atividades similares às de uma função de auditoria interna por outras funções com diferentes títulos dentro de uma entidade. Parte ou todas as atividades de uma função de auditoria interna podem também ser contratadas a uma outra entidade prestadora de serviços. Nem o título da função, nem o facto de esta ser executada pela própria entidade ou por uma terceira entidade prestadora de serviços, são determinantes únicos sobre se o auditor externo deve, ou não, usar o trabalho de tal função. O que é relevante, em vez disso, são a natureza das suas atividades, a extensão até à qual a estrutura organizacional da função de auditoria interna e políticas e procedimentos relevantes suportam a objetividade dos auditores internos, a competência e a abordagem sistemática e disciplinada. As referências nesta ISA ao trabalho da função de auditoria interna incluem as atividades relevantes de outras funções ou de uma terceira entidade prestadora de serviços que tenham estas características.

A3. Além disso, os indivíduos que na entidade têm funções operacionais e de gestão e responsabilidades fora da função de auditoria interna geralmente enfrentam ameaças à sua objetividade que os impossibilitam de serem tratados como parte de uma função de auditoria interna para as finalidades desta ISA, embora possam efetuar atividades de controlo que podem testar de acordo com a ISA 330.<sup>12</sup> Por esta razão, a monitorização de controlos

---

<sup>12</sup> Ver parágrafo 10.

efetuada por um sócio-gerente não será considerado equivalente a uma função de auditoria interna.

A4. Embora os objetivos de uma função de auditoria interna de uma entidade e do auditor externo sejam diferentes, a auditoria interna pode efetuar procedimentos de auditoria similares aos efetuados pelo auditor externo numa auditoria de demonstrações financeiras. Se for esse o caso, o auditor externo pode fazer uso da função de auditoria interna numa das maneiras formas:

- Obter informação que seja relevante para a avaliação dos riscos de distorção material devido a erro ou fraude. A este respeito, a ISA 315 (Revista)<sup>13</sup> exige que o auditor externo compreenda a natureza das responsabilidades da função de auditoria interna, da sua estrutura dentro da organização, e das atividades efetuadas, ou a efetuar, e faça indagações aos indivíduos apropriados dentro da função de auditoria interna (se a entidade tiver tal função); ou
- A menos que proibido, ou em alguma extensão restringido, por lei ou regulamento, o auditor externo, após avaliação apropriada, pode decidir usar o trabalho que foi efetuado pela função de auditoria interna durante o período em substituição parcial da prova de auditoria a ser obtida por si diretamente.<sup>14</sup>

Adicionalmente, a menos que proibido, ou de alguma forma restrito, por lei ou regulamento, o auditor externo pode usar os auditores internos para efetuarem procedimentos de auditoria sob a sua direção, supervisão e revisão (referido como “assistência direta” nesta ISA).<sup>15</sup>

### **Determinar em Que Circunstâncias, em Que Áreas e até Que Ponto Pode Ser Usado o Trabalho da Função de Auditoria Interna**

#### *Avaliar a Função de Auditoria Interna*

Objetividade e competência (Ref: Parágrafo 15(a)–(b))

- A5. O auditor externo exerce o julgamento profissional para determinar se o trabalho da função de auditoria interna pode ser usado para as finalidades da auditoria, e a natureza e extensão até à qual esse trabalho pode ser usado nas circunstâncias.
- A6. A extensão até à qual a estrutura organizacional da função de auditoria interna e as políticas e procedimentos suportam a objetividade dos auditores

<sup>13</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 6(a)

<sup>14</sup> Ver parágrafos 15 a 25.

<sup>15</sup> Ver parágrafos 26 a 35.

internos e o nível de competência da função são particularmente importantes para determinar se a vai usar ou não, e, se sim, qual a natureza e extensão do uso do trabalho da função que é apropriado nas circunstâncias.

A7. A objetividade refere-se à capacidade de efetuar aquelas tarefas não permitindo faltas de isenção, conflitos de interesses ou influência indevida de outros para ultrapassar julgamentos profissionais. Os fatores que podem afetar a avaliação do auditor externo incluem os seguintes:

- Se a estrutura organizacional da função de auditoria interna, incluindo a sua autoridade e responsabilidade, suporta a capacidade de estar isenta de juízos prévios, conflitos de interesses ou influência indevida de outros para ultrapassar julgamentos profissionais. Por exemplo, se a função de auditoria interna reporta aos encarregados da governação ou a um diretor com autoridade apropriada, ou se a função reporta ao órgão de gestão quando esta tem acesso direto aos encarregados da governação.
- Se a função de auditoria interna está isenta de quaisquer responsabilidades conflitantes, por exemplo, ter funções de gestão ou operacionais, ou responsabilidades externas às da função de auditoria interna.
- Se os encarregados da governação supervisionam decisões de contratação de pessoal para a função de auditoria interna, por exemplo, para determinar políticas apropriadas de remuneração
- Se existem quaisquer constrangimentos ou restrições colocadas na função de auditoria interna pelo órgão de gestão ou pelos encarregados da governação, por exemplo, na comunicação dos seus resultados ao auditor externo.
- Se os auditores internos são membros de organismos profissionais relevantes e a sua qualidade de associado obrigam ao cumprimento de normas profissionais relevantes relacionadas com a sua objetividade, ou se as suas políticas internas atingem os mesmos objetivos.

A8. A competência da função de auditoria interna refere-se à obtenção e manutenção de conhecimento e competências da função como um todo ao nível exigido para possibilitar que as tarefas atribuídas sejam desempenhadas de forma diligente e de acordo com as normas profissionais aplicáveis. Os fatores que podem afetar a determinação do auditor externo incluem os seguintes:

- Se a função de auditoria interna tem recursos adequados e apropriados relativamente à dimensão da entidade e à natureza das suas operações.
- Se estão estabelecidas políticas para recrutamento, formação e designação dos auditores internos aos trabalhos de auditoria interna.

- Se os auditores internos têm formação técnica e competência adequadas em auditoria. Os critérios relevantes que podem ser considerados pelo auditor externo ao fazer a avaliação podem incluir, por exemplo, a posse pelos auditores internos de título e experiência profissional relevante.
  - Se os auditores internos possuem o conhecimento exigido relacionado com o relato financeiro da entidade e com a estrutura de relato financeiro aplicável e as competências necessárias (por exemplo, conhecimento específico do setor) para desempenhar o trabalho relacionado com as demonstrações financeiras da entidade.
  - Se os auditores internos são membros de organismos profissionais relevantes que os obriguem a cumprir normas profissionais relevantes incluindo requisitos de formação profissional contínua.
- A9. A objetividade e a competência podem ser vistas em contínuo. Quanto mais a estrutura organizacional da função de auditoria interna e as políticas e procedimentos suportarem adequadamente a objetividade dos auditores internos e quanto maior for o nível de competência da função, mais provável é que o auditor externo possa fazer uso do trabalho da função de auditoria interna e em mais áreas. Contudo, uma estrutura organizacional e as políticas e procedimentos que proporcionem um suporte forte para a objetividade dos auditores internos não podem compensar a falta de competência suficiente da função de auditoria interna. De igual modo, um alto nível de competência da função de auditoria interna não pode compensar uma estrutura organizacional e políticas e procedimentos que não suportem adequadamente a objetividade dos auditores internos.

#### Aplicação de uma Abordagem Sistemática e Disciplinada (Ref: Parágrafo 15(c))

- A10. A aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para planear, executar, supervisionar, rever e documentar as suas atividades, distingue as atividades de uma função de auditoria interna das de outras atividades de monitorização de controlos que podem ser executadas dentro da entidade.
- A11. Os fatores que podem afetar a determinação pelo auditor externo sobre se a função de auditoria interna aplica uma abordagem sistemática e disciplinada incluem os seguintes:
- A existência, adequação e uso de procedimentos ou orientações de auditoria interna documentados cobrindo áreas tais como avaliações de risco, programas de trabalho, documentação e relato, sendo a sua natureza e extensão consoante a dimensão e circunstâncias de uma entidade.
  - Se a função de auditoria interna tem políticas e procedimentos apropriados de controlo de qualidade, por exemplo, as políticas e

procedimentos previstos na ISQC 1<sup>16</sup> que seriam aplicáveis a uma função de auditoria interna (tais como as relacionadas com a liderança, recursos humanos e execução do trabalho) ou requisitos de controlo de qualidade em normas estabelecidas por organismos profissionais relevantes para auditores internos. Tais organismos podem também estabelecer requisitos apropriados tais como a realização de controlos de qualidade externos.

#### Circunstâncias Em Que o Trabalho da Função de Auditoria Interna Não Pode Ser Usado (Ref: Parágrafo 16)

- A12. A avaliação pelo auditor externo sobre se a estrutura organizacional da função de auditoria interna e as políticas e procedimentos relevantes suportam adequadamente a objetividade dos auditores internos, o nível de competência da função de auditoria interna e se ela aplica uma abordagem sistemática e disciplinada pode indicar que os riscos para a qualidade do trabalho da função são demasiado significativos e, por isso, pode não ser apropriado usar qualquer trabalho da função como prova de auditoria.
- A13. A consideração dos fatores indicados nos parágrafos A7, A8 e A11 desta ISA é importante, tanto de forma isolada como agregada porque um fator individual não é muitas vezes suficiente para concluir que o trabalho da função de auditoria interna não pode ser usado para as finalidades de uma auditoria. Por exemplo, a estrutura organizacional da função de auditoria interna é particularmente importante na avaliação de ameaças à objetividade dos auditores internos. Se a função de auditoria interna reportar ao órgão de gestão, isto será considerado uma ameaça significativa à objetividade da função a menos que outros fatores tais como os descritos no parágrafo A7 desta ISA proporcionem coletivamente salvaguardas suficientes para reduzir a ameaça a um nível aceitável.
- A14. Além disso, o Código do IESBA<sup>17</sup> refere que é criada uma ameaça de auto revisão quando o auditor externo aceita um trabalho para prestar serviços de auditoria interna a um cliente de auditoria e os resultados desses serviços irão ser usados no decurso da auditoria. Isto devido à possibilidade de a equipa de trabalho poder usar os resultados do serviço de auditoria interna sem avaliar apropriadamente esses resultados ou sem exercer o mesmo nível de ceticismo profissional que seria exercido quando o trabalho de auditoria interna é efetuado por indivíduos que não são membros da firma.

<sup>16</sup> Norma Internacional de Controlo de Qualidade (ISQC) 1, *Controlo de Qualidade para Firmas que Executam Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*

<sup>17</sup> *Código de Ética dos Profissionais de Contabilidade e Auditoria* do International Ethics Standards Board for Accountants (Código do IESBA), Secção R605.4A3

O Código do IESBA<sup>18</sup> aborda as proibições que se aplicam em determinadas circunstâncias e as ameaças e salvaguardas que podem ser aplicadas para reduzir as ameaças a um nível aceitável em outras circunstâncias.

*Determinar a Natureza e Extensão do Trabalho da Função de Auditoria Interna que Pode Ser Usado*

Fatores que Afetam a Determinação da Natureza e Extensão do Trabalho da Função de Auditoria Interna que Pode Ser Usado (Ref: Parágrafos 17 a 19)

- A15. Assim que o auditor externo tenha determinado que o trabalho da função de auditoria interna pode ser usado para as finalidades da auditoria, uma primeira consideração a fazer é sobre se a natureza e âmbito planeados do trabalho da função de auditoria interna que foi efetuado, ou foi planeado efetuar, é relevante para a estratégia global de auditoria e plano de auditoria que o auditor estabeleceu de acordo com a ISA 300.<sup>19</sup>
- A16. Exemplos de trabalhos da função de auditoria interna que podem ser usados pelo auditor externo incluem os seguintes:
- Testes à eficácia operacional dos controlos.
  - Procedimentos substantivos que envolvem julgamento limitado.
  - Observações à contagem de inventários.
  - Acompanhamento de transações através do sistema de informação relevante para o relato financeiro.
  - Testes de cumprimento de requisitos regulamentares.
  - Em algumas circunstâncias, auditorias e revisões de informação financeira de subsidiárias que não sejam componentes significativos para o grupo (quando isto não conflitar com os requisitos da ISA 600).<sup>20</sup>
- A17. A determinação pelo auditor externo da natureza e extensão planeada do trabalho da função de auditoria interna irá ser influenciada pela avaliação que ele faz da extensão até à qual a estrutura organizacional da função de auditoria interna e as políticas e procedimentos suportam adequadamente a objetividade dos auditores internos e o nível de competência da função de auditoria interna referidas no parágrafo 18 desta ISA. Além disso, o nível de julgamento necessário em planear, efetuar e avaliar tal trabalho e o risco de distorção material ao nível da asserção são inputs para a determinação do auditor externo. Mais ainda, existem circunstâncias nas quais o auditor

<sup>18</sup> Código do IESBA, Secções R605.4–R605.5

<sup>19</sup> ISA 300, *Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*

<sup>20</sup> ISA 600, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)*

externo não pode usar o trabalho da função de auditoria interna para as finalidades da auditoria como descrito no parágrafo 16 desta ISA.

Julgamentos para Planear e Efetuar Procedimentos de Auditoria e Avaliar Resultados (Ref: Parágrafos 18(a) e 30(a))

- A18. Quanto mais necessário é exercer julgamento para planear e efetuar os procedimentos de auditoria e avaliar a prova de auditoria, mais procedimentos terão de ser efetuados diretamente pelo auditor externo de acordo com o parágrafo 18 desta ISA, porque o uso do trabalho da função de auditoria interna por si só não irá proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada ao auditor externo.
- A19. Uma vez que o auditor externo tem responsabilidade exclusiva pela opinião de auditoria expressa, necessita de fazer julgamentos significativos no trabalho de auditoria de acordo com o parágrafo 18. Os julgamentos significativos incluem os seguintes:
- Avaliar os riscos de distorção material;
  - Avaliar a suficiência dos testes efetuados;
  - Avaliar a apropriação do uso pelo órgão de gestão do pressuposto da continuidade;
  - Avaliar as estimativas contabilísticas significativas; e
  - Avaliar a adequação das divulgações nas demonstrações financeiras e outras matérias que afetam o relatório do auditor.

Risco de Distorção Material Avaliado (Ref: Parágrafo 18(b))

- A20. Para um saldo de conta, classe de transação ou divulgação particular, quanto maior o risco de distorção material avaliado ao nível da asserção, mais julgamento é muitas vezes envolvido no planeamento e execução dos procedimentos de auditoria e avaliação dos respetivos resultados. Em tais circunstâncias, o auditor externo irá necessitar de efetuar mais procedimentos diretamente de acordo com o parágrafo 18 desta ISA, e desta forma, fazer menos uso do trabalho da função de auditoria interna na obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada. Para além disso, como explicado na ISA 200,<sup>21</sup> quanto maiores forem os riscos de distorção material avaliados, mais persuasiva terá de ser a prova de auditoria exigida ao auditor externo e, por isso, o auditor externo terá de efetuar mais trabalho diretamente.
- A21. Conforme explicado na ISA 315 (Revista),<sup>22</sup> os riscos significativos exigem uma consideração especial de auditoria e por isso a capacidade do auditor

---

<sup>21</sup> ISA 200, parágrafo A31

<sup>22</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 4(e)



externo de usar o trabalho da função de auditoria interna relativamente a riscos significativos será restringida a procedimentos que envolvem julgamento limitado. Além disso, quando o risco de distorção material for outro que não baixo, é improvável que o uso do trabalho da função de auditoria interna por si só reduza o risco a um nível aceitavelmente baixo e elimine a necessidade do auditor externo efetuar alguns testes diretamente.

- A22. Efetuar procedimentos de acordo com esta ISA pode causar que o auditor externo reavalie a sua avaliação dos riscos de distorção material. Consequentemente, isto pode afetar a determinação pelo auditor externo sobre se deve usar o trabalho da função de auditoria interna e sobre se é necessária mais aplicação desta ISA.

Comunicação com os Encarregados da Governança (Ref: Parágrafo 20)

- A23. De acordo com a ISA 260 (Revista),<sup>23</sup> é exigido que o auditor externo comunique aos encarregados da governança uma visão global do âmbito e oportunidade planejados da auditoria. O uso planejado do trabalho da função de auditoria interna é uma parte integrante da estratégia global de auditoria do auditor externo e é por isso relevante para os encarregados da governança para a sua compreensão da abordagem proposta de auditoria.

### Usar o Trabalho da Função de Auditoria Interna

*Discussão e Coordenação com a Função de Auditoria Interna* (Ref: Parágrafo 21)

- A24. Ao discutir o uso planejado do trabalho com a função de auditoria interna como uma base para coordenar as respectivas atividades, pode ser útil abordar o seguinte:
- A oportunidade de tal trabalho.
  - A natureza do trabalho efetuado.
  - A extensão de auditoria coberta.
  - A materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes de transações, saldos de contas ou divulgações particulares), e a materialidade de execução.
  - Métodos propostos de seleção de itens e dimensões de amostras.
  - Documentação do trabalho efetuado.
  - Procedimentos de revisão e relato.

<sup>23</sup> ISA 260 (Revista), parágrafo 15

- A25. A coordenação entre o auditor externo e a função de auditoria interna é eficaz quando, por exemplo:
- As discussões realizam-se em intervalos apropriados durante o período.
  - O auditor externo informa a função de auditoria interna sobre matérias significativas que podem afetar a função.
  - O auditor externo tem conhecimento de (e acesso a) relatórios relevantes da função de auditoria interna e é informado sobre quaisquer matérias significativas que cheguem à atenção da função quando tais matérias podem afetar o trabalho do auditor externo no sentido de ser capaz de considerar as implicações de tais matérias no trabalho de auditoria.
- A26. A ISA 200<sup>24</sup> aborda a importância de o auditor planejar e efetuar a auditoria com ceticismo profissional, incluindo estar alerta para informação que ponha em causa a fiabilidade dos documentos e respostas a indagações a serem usados como prova de auditoria. Deste modo, a comunicação com a função de auditoria interna durante o trabalho pode proporcionar oportunidades para os auditores internos levantarem matérias que podem chamar a atenção do auditor externo para o seu trabalho.<sup>25</sup> O auditor externo é então capaz de tomar em conta tal informação na sua identificação e avaliação de riscos de distorção material. Além disso, se tal informação for indicativa de um risco de distorção material mais elevado nas demonstrações financeiras ou se se relacionar com uma fraude real ou alegada ou suspeita de fraude, o auditor externo pode tomar isso em conta na sua identificação de risco de distorção material devido a fraude de acordo com a ISA 240.<sup>26</sup>

*Procedimentos para Determinar a Adequação do Trabalho da Função de Auditoria Interna* (Ref: Parágrafos 23 e 24)

- A27. Os procedimentos de auditoria do auditor externo sobre o trabalho da função de auditoria interna como um todo que ele planeia usar proporcionam uma base para avaliar a qualidade global do trabalho da função e a objetividade com que este foi efetuado.
- A28. Os procedimentos que o auditor externo pode efetuar para avaliar a qualidade o trabalho efetuado e as conclusões atingidas pela função de auditoria interna, além da reexecução de acordo com o parágrafo 24, incluem os seguintes:
- Fazer indagações a indivíduos apropriados dentro da função de auditoria interna.

---

<sup>24</sup> ISA 200, parágrafos 15 e A20

<sup>25</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo A120

<sup>26</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo A11 em relação à ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude Numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*

- Observar procedimentos efetuados pela função de auditoria interna.
- Rever os programas de trabalho e os papéis de trabalho da função de auditoria interna.

A29. Quanto mais julgamento envolvido, maior é o risco de distorção material avaliado, menos a estrutura organizacional da função de auditoria interna e as políticas e procedimentos relevantes suportam a objetividade dos auditores internos, ou quanto menor for o nível de competência da função de auditoria interna, mais procedimentos de auditoria são necessários serem efetuados pelo auditor externo sobre o trabalho global da função para suportar a decisão sobre o uso do trabalho da função na obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada na qual é baseada a opinião de auditoria.

#### Reexecução (Ref: Parágrafo 24)

A30. Para as finalidades desta ISA, a reexecução envolve a execução independente pelo auditor externo de procedimentos para validar as conclusões atingidas pela função de auditoria interna. Este objetivo pode ser atingido examinando itens já examinados pela função de auditoria interna, ou quando não for possível fazê-lo, o mesmo objetivo pode também ser atingido examinando outros itens similares que não foram examinados pela função de auditoria interna. A reexecução proporciona melhor prova persuasiva relativamente à adequação do trabalho da função de auditoria interna comparada com outros procedimentos que o auditor externo pode efetuar referidos no parágrafo A28. Embora não seja necessário que o auditor externo faça uma reexecução em cada área que esteja a ser usada do trabalho da função de auditoria interna, alguma reexecução é exigida sobre o trabalho da função de auditoria interna como um todo que o auditor externo planeia usar de acordo com o parágrafo 24. É mais provável que o auditor externo foque a reexecução nas áreas onde mais julgamento foi exercido pela função de auditoria interna no planejamento, execução e avaliação dos resultados dos procedimentos de auditoria e em áreas de maior risco de distorção material.

#### **Determinar em Que Circunstâncias, em Que Áreas e até Que Ponto Podem Ser Usados os Auditores Internos para Prestarem Assistência Direta**

*Determinar Se os Auditores Internos Podem Ser Usados para Prestar Assistência Direta para as Finalidades da Auditoria* (Ref: Parágrafos 5 e 26 a 28)

A31. Em jurisdições em que o auditor externo esteja proibido por lei ou regulamento de usar os auditores internos para prestarem assistência direta, é relevante para os auditores do grupo considerarem se a proibição se estende também aos auditores de componentes e, em caso afirmativo, para abordar este assunto na comunicação com esses auditores.<sup>27</sup>

<sup>27</sup> ISA 600, parágrafo 40(b)

- A32. Como descrito no parágrafo A7 desta ISA, a objetividade refere-se à capacidade de efetuar trabalho não permitindo faltas de isenção, conflitos de interesse ou influência de terceiros que subjuguem julgamentos profissionais. Ao avaliar a existência e importância de ameaças à objetividade de um auditor interno, podem ser relevantes os seguintes fatores:
- Extensão até à qual a estrutura organizacional da função de auditoria interna e as suas políticas e procedimentos relevantes suportam a objetividade dos auditores internos.<sup>28</sup>
  - Relacionamentos familiares e pessoais com um indivíduo que trabalha sobre (ou é responsável por) a matéria da entidade com a qual o trabalho se relaciona.
  - Associação com a divisão ou departamento da entidade relativamente ao qual o trabalho se relaciona.
  - Interesses financeiros significativos na entidade que não sejam a remuneração em termos consistentes com os aplicáveis a outros empregados com um nível de senioridade similar.

As normas emitidas por organismos profissionais relevantes para auditores internos podem proporcionar orientação adicional útil.

- A33. Podem também existir algumas circunstâncias em que a importância das ameaças à objetividade de um auditor interno é tal que não existem salvaguardas que as possam reduzir para um nível aceitável. Por exemplo, dado que a adequação das salvaguardas é influenciada pela importância do trabalho no contexto da auditoria, o parágrafo 30(a) e (b) proíbe que sejam usados auditores internos para prestarem assistência direta no que diz respeito à execução de procedimentos que envolvam o exercício de julgamentos significativos de auditoria ou que se relacionem com riscos de distorção material avaliados elevados, onde o julgamento exigido na execução de procedimentos de auditoria ou na avaliação da prova de auditoria recolhida é mais do que limitado. Este será também o caso quando o trabalho envolvido cria uma ameaça de auto revisão, que é a razão por que os auditores internos estão proibidos de efetuar procedimentos nas circunstâncias descritas no parágrafo 30 (c) e (d).
- A34. Ao avaliar o nível de competência de um auditor interno, muitos dos fatores do parágrafo A8 desta ISA podem também ser relevantes, aplicados no contexto de auditores internos individuais e o trabalho que lhes pode ser atribuído.

---

<sup>28</sup> Ver parágrafo A7.

*Determinar a Natureza e Extensão do Trabalho que Pode Ser Atribuído aos Auditores Internos que Prestam Assistência Direta (Ref: Parágrafos 29 a 31)*

- A35. Os parágrafos A15 a A22 desta ISA proporcionam orientação relevante para a determinação da natureza e extensão do trabalho que pode ser atribuído aos auditores internos.
- A36. Ao determinar a natureza do trabalho que pode ser atribuído aos auditores internos, o auditor externo deve ser prudente limitando tal trabalho às áreas onde será apropriado fazer tal atribuição. Exemplos de atividades e tarefas em que não é apropriado o uso de auditores internos para prestar assistência direta incluem:
- Discussão sobre riscos de fraude. Porém, os auditores externos podem fazer indagações aos auditores internos sobre riscos de fraude na organização de acordo com a ISA 315 (Revista).<sup>29</sup>
  - Determinação de procedimentos de auditoria não anunciados como abordado na ISA 240.
- A37. De forma similar, dado que de acordo com a ISA 505<sup>30</sup> é exigido ao auditor externo que mantenha o controlo sobre os pedidos de confirmação externa e que avalie os resultados dos procedimentos de confirmação externa, não seria apropriado atribuir estas responsabilidades a auditores internos. Contudo, os auditores internos podem ajudar na recolha da informação necessária para o auditor externo resolver as exceções, mas respostas de confirmação.
- A38. O grau de julgamento envolvido e o risco de distorção material são também relevantes na determinação do trabalho que pode ser atribuído aos auditores internos que prestam assistência direta. Por exemplo, em circunstâncias onde a mensuração das contas a receber é avaliada como uma área de risco alto, o auditor externo pode atribuir ao auditor interno que presta assistência direta a verificação da correção da antiguidade dos saldos. Porém, dado que a avaliação da adequação da imparidade baseada na antiguidade iria envolver um julgamento mais do que limitado, não será apropriado atribuir este último procedimento a um auditor interno que presta assistência direta.
- A39. Sem prejuízo da direção, supervisão e revisão pelo auditor externo, o uso excessivo de auditores internos para prestarem assistência direta pode afetar a perceções relacionadas com a independência do trabalho da auditoria externa.

<sup>29</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 6(a)

<sup>30</sup> ISA 505, *Confirmações Externas*, parágrafos 7 e 16

### **Usar os Auditores Internos para Prestarem Assistência Direta**

(Ref: Parágrafo 34)

- A40. Dado que os indivíduos numa função de auditoria interna não são independentes da entidade como exigido ao auditor externo quando expressa uma opinião sobre as demonstrações financeiras, a direção, supervisão e revisão do trabalho efetuado pelos auditores internos que prestam assistência direta irá geralmente ser de uma natureza diferente e mais profunda do que aquela que seria necessária se fossem membros da equipa de trabalho a efetuar o trabalho.
- A41. Ao orientar os auditores internos, o auditor externo pode, por exemplo, lembrar-lhes para trazerem assuntos de contabilidade e auditoria identificados durante a auditoria à sua atenção. Ao rever o trabalho efetuado pelos auditores internos, as considerações do auditor externo incluem avaliar se a prova obtida é suficiente e apropriada nas circunstâncias e se suporta as conclusões atingidas.

# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 620

## USAR O TRABALHO DE UM PERITO DO AUDITOR

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

### ÍNDICE

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1–2
A Responsabilidade do Auditor pela Opinião de Auditoria .....	3
Data de Eficácia .....	4
<b>Objetivos</b> .....	5
<b>Definições</b> .....	6
<b>Requisitos</b>	
Determinar a Necessidade de um Perito do Auditor .....	7
Natureza, Oportunidade e Extensão dos Procedimentos de Auditoria .....	8
Competência, Capacidades e Objetividade do Perito do Auditor .....	9
Tomar Conhecimento da Área de Especialização do Perito do Auditor .....	10
Acordo com o Perito do Auditor .....	11
Avaliar a Adequação do Trabalho do Perito do Auditor .....	12–13
Referência ao Perito no Relatório do Auditor .....	14–15
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Definição de um Perito do Auditor .....	A1–A3
Determinar a Necessidade de um Perito do Auditor .....	A4–A9
Natureza, Oportunidade e Extensão dos Procedimentos de Auditoria .....	A10–A13
Competência, Capacidades e Objetividade do Perito do Auditor .....	A14–A20
Tomar Conhecimento da Área de Especialização do Perito do Auditor .....	A21–A22
Acordo com o Perito do Auditor .....	A23–A31
Avaliar a Adequação do Trabalho do Perito do Auditor .....	A32–A40

Referência ao Perito no Relatório do Auditor ..... A41–A42

Apêndice: Considerações para um Acordo entre o Auditor e um Perito Externo

---

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 620, *Usar o Trabalho de um Perito do Auditor*, 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 as responsabilidades do auditor relativas ao trabalho de um indivíduo ou de uma organização numa área de especialização que não seja a contabilidade ou auditoria, quando esse trabalho é utilizado para ajudar o auditor a obter prova de auditoria suficiente e apropriada.
2. Esta ISA não aborda:
  - (a) Situações em que a equipa de trabalho inclua um membro ou consulte um indivíduo ou uma organização com competências especializadas numa área da contabilidade ou auditoria, situações essas que são tratadas na ISA 220;<sup>1</sup> ou
  - (b) O uso pelo auditor do trabalho de um indivíduo ou de uma organização com competências especializadas numa área que não seja a contabilidade ou auditoria e cujo trabalho nessa área é usado pela entidade para a apoiar na preparação das demonstrações financeiras (um perito do órgão de gestão), situação que é tratada na ISA 500.<sup>2</sup>

### A Responsabilidade do Auditor pela Opinião de Auditoria

3. O auditor tem a responsabilidade exclusiva pela opinião de auditoria que expressa, responsabilidade essa que não é reduzida pela utilização do trabalho de um perito do auditor. No entanto, se o auditor usar o trabalho de um perito e, tendo seguido esta ISA, concluir que o trabalho desse perito é adequado para as suas finalidades, pode aceitar os resultados ou conclusões desse perito como prova de auditoria apropriada.

### Data de Eficácia

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

### Objetivos

5. Os objetivos do auditor são:
  - (a) Determinar se deve usar o trabalho de um perito do auditor; e
  - (b) Se usar o trabalho de um perito do auditor, determinar se esse trabalho é adequado para as suas finalidades.

<sup>1</sup> ISA 220, *Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafos A11 e A21 a A23

<sup>2</sup> ISA 500, *Prova de Auditoria*, parágrafos A35 a A49

## Definições

6. Para efeito das ISA, os termos que se seguem têm os significados atribuídos abaixo:
  - (a) Competências especializadas – Perícia, conhecimentos e experiência numa determinada área.
  - (b) Perito do órgão de gestão – Um indivíduo ou organização com competências especializadas numa área que não seja a contabilidade ou auditoria, cujo trabalho nessa área é utilizado pela entidade para a ajudar na preparação das demonstrações financeiras.
  - (c) Perito do auditor – Um indivíduo ou organização com competências especializadas numa área que não seja a contabilidade ou auditoria, cujo trabalho nessa área é usado pelo auditor para o ajudar a obter prova de auditoria suficiente e apropriada. Um perito do auditor pode ser interno (que seja sócio<sup>3</sup> ou pertença ao pessoal técnico, incluindo o pessoal técnico temporário, da firma do auditor ou de uma firma da rede) ou externo. (Ref: Parágrafos A1 a A3)

## Requisitos

### Determinar a Necessidade de um Perito do Auditor

7. Se forem necessárias competências especializadas numa área que não seja a contabilidade ou auditoria para obter prova de auditoria suficiente e apropriada, o auditor deve determinar se deve usar o trabalho de um perito do auditor. (Ref: Parágrafos A4 a A9)

### Natureza, Oportunidade e Extensão dos Procedimentos de Auditoria

8. A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos do auditor com respeito aos requisitos dos parágrafos 9 a 13 desta ISA irão variar dependendo das circunstâncias. Ao determinar a natureza, oportunidade e extensão desses procedimentos, o auditor deve considerar as seguintes matérias: (Ref: Parágrafo A10)
  - (a) A natureza da matéria com que se relaciona o trabalho do perito;
  - (b) Os riscos de distorção material na matéria com que se relaciona o trabalho do perito;
  - (c) A importância do trabalho desse perito no contexto da auditoria;
  - (d) O conhecimento e experiência do auditor em trabalhos anteriores efetuados por esse perito; e

---

<sup>3</sup> “Sócio” e “firma” devem ser lidos com referência aos seus equivalentes no setor público, quando relevante.

- (e) Se o trabalho do perito está sujeito às políticas e procedimentos de controle de qualidade da firma do auditor. (Ref: Parágrafos A11 a A13)

### **Competência, Capacidade e Objetividade do Perito do Auditor**

- 9. O auditor deve avaliar se o perito do auditor tem a competência, capacidade e objetividade necessárias para as suas finalidades. No caso de um perito do auditor externo, a apreciação da objetividade deve incluir indagações respeitantes a interesses e relações que possam criar uma ameaça à objetividade do perito. (Ref: Parágrafos A14 a A20)

### **Tomar Conhecimento da Área de Especialização do Perito do Auditor**

- 10. O auditor deve ter conhecimento suficiente da área de especialização do perito do auditor que o habilite a: (Ref: Parágrafos A21 e A22)
  - (a) Determinar a natureza, âmbito e objetivos do trabalho desse perito para as suas finalidades; e
  - (b) Avaliar a adequação desse trabalho para as suas finalidades.

### **Acordo com o Perito do Auditor**

- 11. O auditor deve acordar, por escrito quando apropriado, sobre as seguintes matérias com o seu perito: (Ref: Parágrafos A23 a A26)
  - (a) A natureza, âmbito e objetivos do trabalho desse perito; (Ref: Parágrafo A27)
  - (b) As funções e responsabilidades respetivas do auditor e desse perito; (Ref: Parágrafos A28 e A29)
  - (c) A natureza, oportunidade e extensão das comunicações entre o auditor e esse perito, incluindo a forma de qualquer relatório que o perito deva providenciar; e (Ref: Parágrafo A30)
  - (d) A necessidade de o perito do auditor observar requisitos de confidencialidade. (Ref: Parágrafo A31)

### **Avaliar a Adequação do Trabalho do Perito do Auditor**

- 12. O auditor deve avaliar a adequação do trabalho do perito do auditor para as suas finalidades, incluindo: (Ref: Parágrafo A32)
  - (a) A relevância e razoabilidade dos resultados ou conclusões desse perito e a sua consistência com outra prova de auditoria. (Ref: Parágrafos A33 e A34)
  - (b) Se o trabalho desse perito envolver a utilização de pressupostos e métodos significativos, a relevância e razoabilidade desses

- pressupostos e métodos nas circunstâncias; e (Ref: Parágrafos A35 a A37)
- (c) Se o trabalho desse perito envolver o uso de dados de base que sejam significativos para o seu trabalho, a relevância, plenitude e rigor desses dados de base. (Ref: Parágrafos A38 e A39)
13. Se o auditor determinar que o trabalho do perito do auditor não é adequado para as suas finalidades, deve: (Ref: Parágrafo A40)
- (a) Acordar com esse perito a natureza e extensão de trabalho adicional que deverá efetuar; ou
- (b) Efetuar procedimentos de auditoria adicionais apropriados às circunstâncias.

### **Referência ao Perito no Relatório do Auditor**

14. O auditor não se deve referir ao trabalho do seu perito num relatório do auditor que contenha uma opinião não modificada, salvo se tal lhe for exigido por lei ou regulamento. Se tal referência for exigida por lei ou regulamento, o auditor deve indicar no seu relatório que a referência não reduz a responsabilidade do auditor pela sua opinião. (Ref: Parágrafo A41)
15. Se o auditor fizer referência ao trabalho de um perito do auditor no seu relatório porque tal referência é relevante para a compreensão de uma modificação na opinião do auditor, deve indicar no seu relatório que tal referência não reduz a sua responsabilidade por essa opinião. (Ref: Parágrafo A42)

\*\*\*

## **Material de Aplicação e Outro Material Explicativo**

### **Definição de um Perito do Auditor (Ref: Parágrafo 6(a))**

- A1. As competências especializadas numa área que não seja a contabilidade ou auditoria podem incluir competências em matérias como:
- A valorização de instrumentos financeiros complexos, de terrenos e edifícios, fábricas e maquinaria, joalheria, obras de arte, antiguidades, ativos intangíveis, ativos adquiridos e passivos assumidos em concentrações de atividades empresariais e ativos que possam estar em imparidade.
  - O cálculo atuarial de passivos associados a contratos de seguros ou a planos de benefícios de empregados.
  - A estimação de reservas de petróleo e de gás.
  - A valorização de passivos ambientais e os custos de limpeza de locais.

- A interpretação de contratos, leis ou regulamentos.
  - A análise de questões de cumprimento fiscal complexas ou não usuais.
- A2. Em muitos casos, a distinção entre competências especializadas em contabilidade ou auditoria e outras áreas será linear, mesmo quando tal envolva uma área especializada da contabilidade ou auditoria. Por exemplo, um indivíduo especializado na aplicação de métodos de contabilização de impostos diferidos pode muitas vezes ser facilmente distinguido de um perito em direito fiscal. O primeiro não é um perito para efeitos desta ISA, visto que a sua especialização é contabilística, enquanto que o segundo será um perito para efeitos desta ISA, visto que a sua especialização é jurídica. Podem também ser feitas distinções similares em outras áreas, por exemplo, entre especialização em métodos de contabilização de instrumentos financeiros e especialização na construção de modelos complexos com a finalidade de valorizar instrumentos financeiros. Em alguns casos, porém, em particular os que envolvem uma área emergente de especialização em contabilidade ou auditoria, a distinção entre áreas especializadas de contabilidade ou auditoria e outras áreas será uma matéria de julgamento profissional. As regras e normas profissionais aplicáveis quanto aos requisitos de formação e competência para contabilistas e auditores podem ajudar o auditor a exercer este julgamento.<sup>4</sup>
- A3. É necessário aplicar julgamento quando se considera a forma como os requisitos desta ISA são afetados pelo facto de um perito do auditor poder ser ou um indivíduo ou uma organização. Por exemplo, ao avaliar a competência, capacidade e objetividade de um perito do auditor, pode ser que o perito seja uma organização que o auditor já usou anteriormente, mas que o auditor não tenha experiência anterior com o perito individual designado por essa organização para o trabalho em questão; ou pode ocorrer o inverso, o auditor pode estar familiarizado com o trabalho de um perito individual mas não com a organização em que esse perito ingressou. Em qualquer dos casos, tantos os atributos pessoais do indivíduo como os atributos de gestão da organização (tais como os sistemas de controlo de qualidade que a organização implementa) podem ser relevantes para a apreciação do auditor.

#### **Determinar a Necessidade de um Perito do Auditor** (Ref: Parágrafo 7)

- A4. Pode ser necessário um perito do auditor para ajudar o auditor a:
- Tomar conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno.
  - Identificar e avaliar os riscos de distorção material.

<sup>4</sup> Por exemplo, a Norma Internacional sobre Formação 8, *Requisitos de Competência para Profissionais de Auditoria*, pode ser útil para este fim.

- Determinar e implementar respostas globais a riscos avaliados ao nível das demonstrações financeiras.
  - Conceber e efetuar procedimentos de auditoria adicionais para responder a riscos avaliados ao nível da asserção, incluindo testes aos controlos ou procedimentos substantivos.
  - Avaliar a suficiência e apropriação da prova de auditoria obtida na formação de uma opinião sobre as demonstrações financeiras.
- A5. Os riscos de distorção material podem aumentar quando para preparar as demonstrações financeiras forem necessários conhecimentos especializados numa área que não seja a contabilidade, nomeadamente porque isso pode indicar alguma complexidade ou porque o órgão de gestão pode não possuir conhecimentos nessa área de especialização. Se o órgão de gestão não possuir a especialização necessária na preparação das demonstrações financeiras pode utilizar um perito do órgão de gestão para abordar esses riscos. Controlos relevantes, nomeadamente os que se relacionem com o trabalho do perito do órgão de gestão, se existirem, podem também reduzir os riscos de distorção material.
- A6. Se a preparação de demonstrações financeiras envolver o uso de competências especializadas numa área que não seja a contabilidade, o auditor, habilitado em contabilidade e auditoria, pode não possuir as competências necessárias para auditar essas demonstrações financeiras. Exige-se que o sócio responsável pelo trabalho se assegure de que a equipa de trabalho e quaisquer peritos do auditor que não façam parte dessa equipa tenham coletivamente a competência e capacidades apropriadas para efetuar o trabalho de auditoria.<sup>5</sup> Adicionalmente, exige-se que o auditor se certifique da natureza, oportunidade e extensão dos recursos necessários para efetuar o trabalho.<sup>6</sup> A determinação pelo auditor sobre se deve usar o trabalho de um perito do auditor e, em caso afirmativo, quando e até que ponto, ajuda-o a cumprir estes requisitos. À medida que a auditoria progride ou que as circunstâncias se alteram, o auditor poderá ter de rever decisões anteriores acerca da utilização do trabalho de um perito do auditor.
- A7. Um auditor que não seja perito numa determinada área relevante que não seja a contabilidade ou auditoria pode, apesar de tudo, conseguir obter conhecimento suficiente dessa área para efetuar a auditoria sem a ajuda de um perito. Esse conhecimento pode ser obtido através de, por exemplo:
- Experiência em auditoria de entidades que exigem essas competências especializadas para a preparação das suas demonstrações financeiras.

---

<sup>5</sup> ISA 220, parágrafo 14

<sup>6</sup> ISA 300, *Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 8(e)

- Formação ou desenvolvimento profissional nessa área específica, que pode incluir cursos formais ou discussão com indivíduos com conhecimentos na área relevante com a finalidade de desenvolver a capacidade do próprio auditor para tratar matérias nessa área. Uma discussão desse tipo é diferente da consulta a um perito do auditor em relação a um conjunto específico de circunstâncias encontradas no trabalho, sendo-lhe fornecidos todos os factos relevantes que o habilitarão a dar um conselho fundamentado acerca da matéria em particular.<sup>7</sup>
  - Discussão com auditores que tenham efetuado trabalhos de auditoria semelhantes.
- A8. Noutros casos, porém, o auditor pode determinar que é necessário ou pode optar por utilizar um perito do auditor para o ajudar a obter prova de auditoria suficiente e apropriada. As considerações para decidir se deve utilizar um perito do auditor incluem:
- Se o órgão de gestão usou um perito do órgão de gestão na preparação das demonstrações financeiras (ver o parágrafo A9)
  - A natureza e importância da matéria, incluindo a sua complexidade.
  - Os riscos de distorção material na matéria.
  - A natureza esperada dos procedimentos para responder a riscos identificados, incluindo o conhecimento e experiência do auditor do trabalho de peritos em relação a tais matérias e a disponibilidade de fontes alternativas de prova de auditoria.
- A9. Quando o órgão de gestão tiver utilizado um perito do órgão de gestão na preparação das demonstrações financeiras, a decisão do auditor sobre se deve usar um perito do auditor pode também ser influenciada por fatores como:
- A natureza, âmbito e objetivos do trabalho do perito do órgão de gestão.
  - Se o perito do órgão de gestão é empregado da entidade ou se foi por ela contratado para prestar os serviços relevantes.
  - Até que ponto o órgão de gestão pode exercer controlo ou influência sobre o trabalho do seu perito.
  - A competência e capacidades do perito do órgão de gestão.
  - Se o perito do órgão de gestão está sujeito a normas de desempenho técnicas ou a outros requisitos profissionais ou setoriais.
  - Quaisquer controlos dentro da entidade sobre o trabalho do perito do órgão de gestão.

<sup>7</sup> ISA 220, parágrafo A22

A ISA 500<sup>8</sup> inclui requisitos e orientação respeitante ao efeito da competência, capacidade e objetividade dos peritos do órgão de gestão sobre a fiabilidade da prova de auditoria.

### **Natureza, Oportunidade e Extensão dos Procedimentos de Auditoria**

(Ref: Parágrafo 8)

- A10. A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria com respeito aos requisitos dos parágrafos 9 a 13 desta ISA irão variar dependendo das circunstâncias. Por exemplo, os fatores que se seguem podem sugerir a necessidade de efetuar procedimentos diferentes ou mais extensos do que aqueles que de outra forma seriam utilizados:
- O trabalho do perito do auditor relaciona-se com uma matéria significativa que envolve julgamentos subjetivos e complexos.
  - O auditor não usou anteriormente o trabalho do perito do auditor e não tem conhecimento prévio da competência, capacidades e objetividade desse perito.
  - O perito do auditor está a efetuar procedimentos que são parte integrante da auditoria e não a ser consultado para dar aconselhamento sobre uma matéria individual.
  - O perito é um perito do auditor externo e não está, por isso, sujeito às políticas e procedimentos de controlo de qualidade da firma.

### *As Políticas e Procedimentos de Controlo de Qualidade da Firma*

(Ref: Parágrafo 8(e))

- A11. Um perito interno do auditor pode ser um sócio ou membro do pessoal técnico, incluindo o pessoal técnico temporário, da firma do auditor e estará, por isso, sujeito às políticas e procedimentos de controlo de qualidade dessa firma de acordo com a ISQC 1<sup>9</sup> ou a requisitos nacionais pelo menos tão exigentes.<sup>10</sup> Alternativamente, um perito interno do auditor pode ser um sócio ou membro do pessoal técnico, incluindo o pessoal técnico temporário, de uma firma da mesma rede, que poderá partilhar políticas e procedimentos comuns de controlo de qualidade com a firma do auditor.
- A12. Um perito do auditor externo não é um membro da equipa de trabalho e não está sujeito a políticas e procedimentos de controlo de qualidade de acordo

---

<sup>8</sup> ISA 500, parágrafo 8

<sup>9</sup> ISQC 1, *Controlo de Qualidade para Firms que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*, parágrafo 12(f)

<sup>10</sup> ISA 220, parágrafo 2



com a ISQC 1.<sup>11</sup> Em algumas jurisdições, porém, a lei ou regulamento podem exigir que um perito do auditor externo seja tratado como um membro da equipa de trabalho, podendo por isso ficar sujeito a requisitos éticos relevantes, incluindo os que digam respeito a independência e a outros requisitos profissionais, conforme determinado pela lei ou regulamento.

A13. As equipas de trabalho têm o direito de confiar no sistema de controlo de qualidade da firma, salvo se informação fornecida pela firma ou por outras partes sugerir o contrário.<sup>12</sup> O nível dessa confiança irá variar com as circunstâncias e pode afetar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos do auditor com respeito a matérias como:

- Competência e capacidades, através de programas de recrutamento e de formação.
- Objetividade. Os peritos internos do auditor estão sujeitos a requisitos éticos relevantes, incluindo os que digam respeito à independência.
- A apreciação pelo auditor da adequação do trabalho do perito do auditor. Por exemplo, os programas de formação da firma podem proporcionar aos peritos internos do auditor um conhecimento apropriado do relacionamento da sua competência especializada com o processo de auditoria. A confiança em tal formação e noutros processos da firma, como protocolos que definam o âmbito do trabalho dos peritos internos do auditor, pode afetar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos do auditor para avaliar a adequação do trabalho do seu perito.
- Adesão a requisitos regulamentares e legais, através de processos de monitorização.
- Acordo com o perito do auditor.

Esta confiança não reduz a responsabilidade do auditor quanto ao cumprimento dos requisitos desta ISA.

### **Competência, Capacidade e Objetividade do Perito do Auditor**

(Ref: Parágrafo 9)

A14. A competência, capacidade e objetividade de um perito do auditor são fatores que afetam significativamente a adequação do trabalho do perito do auditor para as finalidades do auditor. A competência relaciona-se com a natureza e nível de competências especializadas do perito do auditor. A capacidade relaciona-se com a possibilidade de o perito do auditor exercer essa competência nas circunstâncias do trabalho. Os fatores que podem

<sup>11</sup> ISQC 1, parágrafo 12(f)

<sup>12</sup> ISA 220, parágrafo 4

influenciar a capacidade incluem, por exemplo, a localização geográfica e a disponibilidade de tempo e de recursos. A objetividade relaciona-se com os possíveis efeitos que a falta de isenção, conflitos de interesse ou a influência de outros possam ter sobre o julgamento profissional ou de negócio do perito do auditor.

A15. A informação respeitante à competência, capacidade e objetividade de um perito do auditor pode provir de uma variedade de fontes, como:

- Experiência pessoal com trabalhos anteriores desse perito.
- Discussões com esse perito.
- Discussões com outros auditores ou outros que estejam familiarizados com o trabalho desse perito.
- Conhecimento das qualificações desse perito, pertença a uma organização profissional ou associação setorial, licença profissional ou outras formas de reconhecimento externo.
- Documentos publicados ou livros escritos por esse perito.
- Políticas e procedimentos de controlo de qualidade da firma do auditor (ver os parágrafos A11 a A13).

A16. As matérias relevantes para avaliar a competência, capacidade e objetividade do perito do auditor incluem se o trabalho desse perito está sujeito a normas de desempenho técnico ou outros requisitos profissionais ou setoriais, por exemplo normas éticas e outros requisitos de inscrição como membro de uma organização profissional ou associação setorial ou normas de acreditação de um organismo licenciador, ou a requisitos impostos por lei ou regulamento.

A17. Outras matérias que podem ser relevantes incluem:

- A relevância da competência do perito do auditor para a matéria sobre a qual esse perito será utilizado, incluindo quaisquer áreas de especialização dentro da área desse perito. Por exemplo, um determinado atuário pode ser especialista em seguros de propriedades e de responsabilidade civil, mas ter uma competência limitada no que respeita ao cálculo de pensões.
- A competência do perito do auditor com respeito a requisitos relevantes de contabilidade e auditoria, por exemplo conhecimentos de pressupostos e métodos, incluindo modelos, quando aplicável, que sejam consistentes com o referencial de relato financeiro aplicável.
- Se acontecimentos inesperados, alterações nas condições ou a prova obtida em resultado de procedimentos de auditoria indicam que pode ser necessário reconsiderar a avaliação inicial da competência, capacidades e objetividade do perito do auditor à medida que auditoria progride.

- A18. Um conjunto alargado de circunstâncias pode ameaçar a objetividade como, por exemplo, ameaças ao interesse próprio, ameaças de representação, ameaças de familiaridade, ameaças de auto-revisão e ameaças de intimidação. Podem existir salvaguardas que eliminem ou reduzam tais ameaças para um nível aceitável, criadas por estruturas externas (por exemplo, a organização profissional do perito do auditor, a legislação ou regulamentos) ou pelo ambiente de trabalho do perito do auditor (por exemplo, políticas e procedimentos de controlo de qualidade). Podem também existir salvaguardas específicas para o trabalho de auditoria.
- A19. A apreciação da importância das ameaças à objetividade e da necessidade ou não de salvaguardas pode depender do papel do perito do auditor e da importância do seu trabalho no contexto da auditoria. Podem existir circunstâncias em que as salvaguardas não permitam reduzir as ameaças para um nível aceitável, por exemplo, quando o perito do auditor proposto for um indivíduo que desempenhou um papel importante na preparação da informação que está a ser auditada, isto é, se o perito do auditor for um perito do órgão de gestão.
- A20. Ao avaliar a objetividade de um perito do auditor externo, pode ser relevante:
- (a) Questionar a entidade sobre quaisquer interesses ou relacionamentos conhecidos da entidade com o perito do auditor externo que possam afetar a objetividade desse perito.
  - (b) Discutir com o perito quaisquer salvaguardas aplicáveis, incluindo quaisquer requisitos profissionais que lhe sejam aplicáveis, e avaliar se as salvaguardas são adequadas para reduzir as ameaças para um nível aceitável. Os interesses e relacionamentos que poderá ser relevante discutir com o perito do auditor incluem:
    - Interesses financeiros.
    - Relações de negócios e pessoais.
    - Prestação de outros serviços pelo perito ou pela organização, no caso de um perito externo que seja uma organização.

Em alguns casos, pode também ser apropriado que o auditor obtenha uma declaração escrita do seu perito externo acerca de quaisquer interesses ou relacionamentos com a entidade de que esse perito tenha conhecimento.

### **Tomar Conhecimento da Área de Especialização do Perito do Auditor** (Ref: Parágrafo 10)

- A21. O auditor pode inteirar-se da área de competências especializadas do seu perito através dos meios descritos no parágrafo A7 ou através de discussões com esse perito.

- A22. Os aspetos da área do perito do auditor relevantes para o conhecimento do auditor podem incluir:
- Se a área desse perito inclui áreas de especialização que sejam relevantes para a auditoria (ver o parágrafo A17).
  - Se se aplicam quaisquer normas, profissionais ou outras, e requisitos legais ou regulamentares.
  - Que pressupostos e métodos, incluindo modelos quando aplicável, são usados pelo perito do auditor e se são geralmente aceites dentro da área desse perito e apropriados para fins de relato financeiro.
  - A natureza dos dados ou informação internos e externos que o perito do auditor utiliza.

**Acordo com o Perito do Auditor** (Ref: Parágrafo 11)

- A23. A natureza, âmbito e objetivos do trabalho do perito do auditor, bem como as funções e responsabilidades respetivas do auditor e do seu perito e a natureza, oportunidade e extensão da comunicação entre o auditor e do seu perito, podem variar consideravelmente com as circunstâncias. É assim exigido que o auditor e o seu perito cheguem a acordo em relação a estas matérias, independentemente de o perito ser um perito externo ou um perito interno do auditor.
- A24. As matérias referidas no parágrafo 8 podem afetar o nível de detalhe e formalidade do acordo entre o auditor e o seu perito, nomeadamente se é apropriado que esse acordo seja estabelecido por escrito. Por exemplo, os fatores que se seguem podem sugerir a necessidade de um acordo mais pormenorizado ou de um acordo por escrito:
- O perito do auditor terá acesso a informação sensível ou confidencial da entidade.
  - As funções e responsabilidades respetivas do auditor e do seu perito são diferentes do que seria normalmente de esperar.
  - São aplicáveis requisitos legais ou regulamentares de diversas jurisdições.
  - A matéria com que se relaciona o trabalho do perito do auditor é altamente complexa.
  - O auditor não usou anteriormente trabalho efetuado pelo perito em causa.
  - A maior extensão do trabalho do perito do auditor e a sua importância no contexto da auditoria.
- A25. O acordo entre o auditor e um perito do auditor externo é muitas vezes estabelecido sob a forma de uma carta de compromisso. O Apêndice

enumera as matérias que o auditor pode considerar para inclusão em tal carta de compromisso ou em qualquer outra forma de acordo com um perito do auditor externo.

- A26. Quando não haja acordo escrito entre o auditor e o seu perito, a prova do acordo pode ser incluída, por exemplo, em:
- Memorandos de planeamento ou papéis de trabalho relacionados, como o programa de auditoria.
  - Políticas e procedimentos da firma do auditor. No caso de um perito interno do auditor, as políticas e procedimentos estabelecidos a que o perito está sujeito podem incluir determinadas políticas e procedimentos em relação ao trabalho desse perito. A extensão da documentação nos papéis de trabalho do auditor depende da natureza de tais políticas e procedimentos. Por exemplo, pode não ser exigida qualquer documentação nos papéis de trabalho do auditor se a firma do auditor tiver protocolos pormenorizados que abrangem as circunstâncias em que o trabalho desse perito é utilizado.

*Natureza, Âmbito e Objetivos do Trabalho* (Ref: Parágrafo 11(a))

- A27. Muitas vezes pode ser relevante, quando se chega a acordo sobre a natureza, âmbito e objetivos do trabalho do perito do auditor, incluir uma discussão sobre quaisquer normas técnicas de desempenho relevantes ou outros requisitos profissionais ou setoriais que o perito vá seguir.

*Funções e Responsabilidades Respetivas* (Ref: Parágrafo 11(b))

- A28. O acordo sobre as funções e responsabilidades respetivas do auditor e do seu perito podem incluir:
- Se o auditor ou o seu perito irão efetuar testes de detalhe de dados de base.
  - Um consentimento para o auditor discutir os resultados ou as conclusões do seu perito com a entidade e com outros e incluir detalhes dos resultados ou das conclusões desse perito como justificação para uma opinião modificada no relatório do auditor, se necessário (ver o parágrafo A42).
  - Qualquer acordo no sentido de informar o perito do auditor das conclusões do auditor relativas ao seu trabalho.

*Papéis de Trabalho*

- A29. O acordo sobre as funções e responsabilidades respetivas do auditor e do seu perito pode também incluir um acordo acerca do acesso a e da conservação de papéis de trabalho de cada um. Quando o perito do auditor for membro da equipa de trabalho, os papéis de trabalho desse perito fazem parte da

documentação de auditoria. Sem prejuízo de qualquer acordo em contrário, os papéis de trabalho dos peritos externos do auditor são sua propriedade e não fazem parte da documentação de auditoria.

*Comunicação* (Ref: Parágrafo 11(c))

A30. Uma comunicação eficaz nos dois sentidos facilita a integração apropriada da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos do perito do auditor com outro trabalho de auditoria e a modificação apropriada dos objetivos do perito do auditor no decurso da auditoria. Por exemplo, quando o trabalho do perito do auditor se relaciona com as conclusões do auditor respeitantes a um risco significativo, podem ser apropriados não só um relatório escrito formal após a conclusão do trabalho desse perito como também relatórios verbais à medida que o trabalho progride. A identificação de sócios ou pessoal técnico específicos que contactarão com o perito do auditor e dos procedimentos para a comunicação entre esse perito e a entidade ajuda a uma comunicação oportuna e eficaz, particularmente nos trabalhos de maior dimensão.

*Confidencialidade* (Ref: Parágrafo 11(d))

A31. É necessário que as disposições de confidencialidade contidas em requisitos éticos relevantes que se aplicam ao auditor também se apliquem ao seu perito. Outros requisitos adicionais podem ainda ser impostos por lei ou regulamento. A entidade pode também ter pedido que sejam acordadas com os peritos externos do auditor disposições específicas sobre confidencialidade.

**Avaliar a Adequação do Trabalho do Perito do Auditor** (Ref: Parágrafo 12)

A32. A avaliação pelo auditor da competência, capacidades e objetividade do seu perito, a familiaridade do auditor com a área de especialização do seu perito e a natureza do trabalho por ele efetuado afetam a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria para avaliar a adequação do trabalho desse perito para as finalidades do auditor.

*Resultados e Conclusões do Perito do Auditor* (Ref: Parágrafo 12(a))

A33. Os procedimentos específicos para avaliar a adequação do trabalho do perito do auditor para as finalidades do auditor podem incluir:

- Indagações ao perito do auditor.
- Revisão de papéis de trabalho e relatórios do perito do auditor.
- Execução de procedimentos corroborativos como:
  - Observar o trabalho do perito do auditor;
  - Examinar dados publicados, como relatórios estatísticos de fontes reputadas e com autoridade;

- Confirmar matérias relevantes com terceiros;
  - Efetuar procedimentos analíticos pormenorizados; e
  - Repetir cálculos.
  - Discussão com outro perito com competências especializadas relevantes quando, por exemplo, os resultados ou conclusões do perito do auditor não são consistentes com outra prova de auditoria.
  - Discussão do relatório do perito do auditor com o órgão de gestão.
- A34. Os fatores relevantes ao avaliar a relevância e razoabilidade dos resultados ou conclusões do perito do auditor, seja num relatório ou noutra formato, podem incluir se esses resultados e conclusões estão:
- Apresentados de maneira consistente com quaisquer normas da profissão ou do setor do perito do auditor;
  - Claramente expressos, incluindo a referência aos objetivos acordados com o auditor, o âmbito do trabalho efetuado e as normas aplicadas;
  - Baseados num período apropriado e têm em conta acontecimentos subsequentes, quando relevantes;
  - Sujeitos a qualquer reserva, limitação ou restrição de utilização e, em caso afirmativo, se há implicações para o auditor; e
  - Baseados em considerações apropriadas sobre erros ou desvios encontrados pelo perito do auditor.

### *Pressupostos, Métodos e Dados de Base*

#### Pressupostos e Métodos (Ref: Parágrafo 12(b))

- A35. Quando o trabalho do perito do auditor é avaliar pressupostos e métodos subjacentes, incluindo modelos onde aplicável, utilizados pelo órgão de gestão ao desenvolver uma estimativa contabilística, os procedimentos do auditor serão provavelmente orientados antes de mais para avaliar se o perito do auditor reviu adequadamente esses pressupostos e métodos. Quando o trabalho do perito do auditor for desenvolver uma estimativa de um ponto ou um intervalo do auditor para comparação com a estimativa de um ponto do órgão de gestão, os procedimentos do auditor podem ser orientados antes de mais para avaliar os pressupostos e métodos, incluindo modelos onde aplicável, usados pelo perito do auditor.
- A36. A ISA 540 (Revista)<sup>13</sup> aborda os pressupostos e métodos utilizados pelo órgão de gestão ao fazer estimativas contabilísticas, incluindo a utilização em alguns casos de modelos altamente especializados desenvolvidos pela

<sup>13</sup> ISA 540 (Revista), *Auditar Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações*, parágrafos 13 e 18

entidade. Se bem que essa abordagem seja escrita no contexto da obtenção pelo auditor de prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante aos pressupostos e métodos do órgão de gestão, pode também ajudar o auditor a avaliar os pressupostos e métodos do seu perito.

- A37. Quando o trabalho de um perito do auditor envolve a utilização de pressupostos e métodos significativos, os fatores relevantes para a apreciação pelo auditor desses pressupostos e métodos incluem se os mesmos são:
- Geralmente aceites na área do perito do auditor;
  - Consistentes com os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável;
  - Dependentes do uso de modelos especializados; e
  - Consistentes com os do órgão de gestão e, se não for o caso, a razão e o efeito das diferenças.

*Dados de Base Usados pelo Perito do Auditor (Ref: Parágrafo 12(c))*

- A38. Quando o trabalho de um perito do auditor envolver o uso de dados de base que sejam significativos para o seu trabalho, podem ser usados os procedimentos que se seguem para testar esses dados:
- Verificar a origem dos dados, incluindo tomar conhecimento dos controlos internos sobre os mesmos e, quando aplicável, testar esses controlos, bem como, quando relevante, a transmissão dos dados em causa ao perito.
  - Rever os dados em termos de plenitude e consistência interna.
- A39. Em muitos casos, o auditor pode testar os dados de base. Porém, noutros casos, quando a natureza dos dados de base utilizados por um perito do auditor for altamente técnica em relação à área do perito, poderá ser esse perito a testar os dados de base. Se o perito do auditor tiver testado os dados de base, a indagação desse perito pelo auditor ou a supervisão ou revisão dos testes efetuados por esse perito pode ser uma maneira apropriada para o auditor avaliar a relevância, plenitude e rigor dos dados.

*Trabalho Inadequado (Ref: Parágrafo 13)*

- A40. Se o auditor concluir que o trabalho do seu perito não é adequado para as suas finalidades e não puder resolver o assunto por meio de procedimentos de auditoria adicionais exigidos pelo parágrafo 13, que podem envolver trabalho adicional a efetuar tanto pelo perito como pelo auditor ou o emprego ou contratação de outro perito, pode ser necessário expressar uma opinião



modificada no relatório do auditor de acordo com a ISA 705 (Revista), porque o auditor não obteve prova de auditoria suficiente e apropriada.<sup>14</sup>

**Referência ao Perito no Relatório do Auditor** (Ref: Parágrafos 14 e 15)

- A41. Em alguns casos, a lei ou regulamento pode exigir uma referência ao trabalho do perito do auditor, por exemplo, para efeitos de transparência no setor público.
- A42. Pode ser apropriado em algumas circunstâncias referir o perito do auditor num relatório que contenha uma opinião modificada, para explicar a natureza da modificação. Em tais circunstâncias, o auditor pode precisar da permissão do perito do auditor antes de fazer tal referência.

---

<sup>14</sup> ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*, parágrafo 6(b)

## Apêndice

(Ref: Parágrafo A25)

### **Considerações para um Acordo entre o Auditor e um Perito do Auditor Externo**

Este Apêndice lista as matérias que o auditor pode considerar para inclusão em qualquer acordo com um seu perito externo. A lista que se segue é ilustrativa e não exaustiva. Destina-se apenas a ser um guia que pode ser usado juntamente com as considerações descritas nesta ISA. Incluir ou não determinadas matérias no acordo depende das circunstâncias do trabalho. A lista pode também ajudar a considerar as matérias a incluir num acordo com o perito do auditor interno.

#### **Natureza, Âmbito e Objetivos do Trabalho do Perito do Auditor Externo**

- A natureza e âmbito dos procedimentos a efetuar pelo perito.
- Os objetivos do trabalho do perito no contexto da materialidade e das considerações de risco respeitantes à matéria com que se relaciona o trabalho do perito e, quando relevante, o referencial de relato financeiro aplicável.
- Quaisquer normas de desempenho técnico relevantes ou outros requisitos profissionais ou setoriais que o perito seguirá.
- Os pressupostos e métodos, incluindo modelos quando aplicável, que o perito usará, e a autoridade desses pressupostos e métodos.
- A data de entrada em vigor da matéria em análise no trabalho do perito ou, quando aplicável, o período de teste da mesma, bem como os requisitos respeitantes a acontecimentos subsequentes.

#### **Funções e Responsabilidades Respetivas do Auditor e do Perito do Auditor Externo**

- Normas de contabilidade e de auditoria e requisitos regulamentares ou legais relevantes.
- O consentimento do perito quanto ao uso pretendido do seu relatório pelo auditor, incluindo qualquer referência ou divulgação do mesmo a outros, por exemplo referência a esse relatório como base para uma opinião modificada no relatório do auditor, se necessário, ou divulgação do mesmo ao órgão de gestão ou a uma comissão de auditoria.
- A natureza e extensão da revisão pelo auditor do trabalho do seu perito.
- Se o auditor ou o perito irão testar dados de base.

- O acesso do perito aos registos, arquivos, pessoal e peritos contratados pela entidade.
- Procedimentos para a comunicação entre o perito e a entidade.
- O acesso do auditor e do seu perito aos respetivos papéis de trabalho.
- Propriedade e controlo dos papéis de trabalho durante e depois do trabalho, incluindo quaisquer requisitos de conservação de arquivos.
- A responsabilidade do perito pela execução do trabalho com a competência e o zelo devidos.
- A competência e capacidade do perito para efetuar o trabalho.
- A expectativa de que o perito usará todos os conhecimentos de que dispõe que sejam relevantes para a auditoria ou, se não for o caso, de que informará desse facto o auditor.
- Qualquer restrição sobre a associação do perito externo do auditor com o relatório do auditor.
- Qualquer acordo no sentido de informar o perito externo do auditor sobre as conclusões do auditor respeitantes ao seu trabalho.

### **Comunicações e Relato**

- Métodos e frequência das comunicações, incluindo:
  - A forma como os resultados e as conclusões do perito serão relatados (por exemplo, relatório escrito, relatório verbal, participação continuada na equipa de trabalho).
  - Identificação das pessoas em concreto dentro da equipa de trabalho que contactarão com o perito.
- Datas para o perito completar o trabalho e relatar os seus resultados ou conclusões ao auditor.
- A responsabilidade de o perito comunicar prontamente qualquer potencial atraso na conclusão do trabalho e qualquer potencial reserva ou limitação nos seus resultados ou conclusões.
- A responsabilidade de o perito comunicar prontamente os casos em que a entidade lhe restrinja o acesso a registos, arquivos, pessoal ou peritos contratados pela entidade.
- A responsabilidade de o perito comunicar ao auditor toda a informação que acredite ser relevante para a auditoria, incluindo quaisquer alterações em circunstâncias anteriormente comunicadas.

- A responsabilidade de o perito comunicar as circunstâncias que possam criar ameaças à sua objetividade e as salvaguardas relevantes que possam eliminar ou reduzir tais ameaças para um nível aceitável.

### **Confidencialidade**

- A necessidade de o perito do auditor observar requisitos de confidencialidade, incluindo:
  - As disposições de confidencialidade de requisitos éticos relevantes que se aplicam ao auditor.
  - Requisitos adicionais que possam ser impostos por lei ou regulamento, se existirem.
  - Disposições de confidencialidade específicas exigidas pela entidade, se existirem.

# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 700 (REVISTA)

## FORMAR UMA OPINIÃO E RELATAR SOBRE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2016)

### ÍNDICE

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1–4
Data de Eficácia .....	5
<b>Objetivos</b> .....	6
<b>Definições</b> .....	7–9
<b>Requisitos</b>	
Formar uma Opinião sobre as Demonstrações Financeiras .....	10–15
Forma de Opinião .....	16–19
Relatório do Auditor .....	20–52
Informação Suplementar Apresentada com as Demonstrações Financeiras .....	53–54
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Aspectos Qualitativos das Práticas Contabilísticas da Entidade .....	A1–A3
Políticas Contabilísticas Adequadamente Divulgadas nas Demonstrações Financeiras .....	A4
Informação Apresentada nas Demonstrações Financeiras é Relevante, Fiel, Comparável e Compreensível.....	A5
Divulgação do Efeito de Transações e Acontecimentos Materiais sobre a Informação Transmitida nas Demonstrações Financeiras .....	A6
Avaliar se as Demonstrações Financeiras Atingem Apresentação Adequada .....	A7–A9
Descrição do Referencial de Relato Financeiro Aplicável .....	A10–A15
Forma de Opinião .....	A16–A17

Relatório do Auditor .....	A18–A77
Informação Suplementar Apresentada com as Demonstrações Financeiras .....	A78–A84
Apêndice: Exemplos de Relatórios do Auditor Independente sobre Demonstrações Financeiras	

---

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, 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 para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras. Aborda também a forma e conteúdo do relatório do auditor emitido em consequência de uma auditoria de demonstrações financeiras.
2. A ISA 701<sup>1</sup> aborda as responsabilidades do auditor na comunicação de matérias relevantes de auditoria no relatório do auditor. A ISA 705 (Revista)<sup>2</sup> e a ISA 706 (Revista)<sup>3</sup> abordam aspetos que afetam a forma e o conteúdo do relatório do auditor quando expressa uma opinião modificada ou inclui um parágrafo de Ênfase ou um parágrafo de Outras Matérias no seu relatório. Outras ISA também contêm requisitos de relato que são aplicáveis aquando da emissão de um relatório de auditoria.
3. Esta ISA aplica-se a uma auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade geral e está escrita nesse contexto. A ISA 800 (Revista)<sup>4</sup> aborda considerações especiais quando as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com um referencial de relato de finalidade especial. A ISA 805 (Revista)<sup>5</sup> aborda considerações especiais relevantes para a auditoria de uma única demonstração financeira ou de um elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira. A presente ISA também se aplica a auditorias às quais se aplicam a ISA 800 (Revista) ou a ISA 805 (Revista).
4. Os requisitos desta ISA estão estabelecidos no sentido de criar um equilíbrio entre a necessidade de haver consistência e comparabilidade global no relato do auditor e a necessidade de aumentar o valor desse relato fazendo com que a informação proporcionada no relatório seja mais relevante para os utilizadores. Esta ISA promove a consistência no relatório do auditor, mas reconhece a necessidade de flexibilização para acomodar as circunstâncias particulares de cada jurisdição. A consistência no relatório do auditor, quando a auditoria foi conduzida de acordo com as ISA, promove a credibilidade no mercado global tornando mais rapidamente identificáveis as auditorias que foram conduzidas de acordo com normas globalmente reconhecidas.

---

<sup>1</sup> ISA 701, *Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente*

<sup>2</sup> ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

<sup>3</sup> ISA 706 (Revista), *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente*

<sup>4</sup> ISA 800 (Revista), *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais de Finalidade Especial*

<sup>5</sup> ISA 805 (Revista), *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Isoladas e de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira*

Ajuda também a promover a compreensão pelo utilizador e a identificar circunstâncias não usuais, quando ocorram.

### **Data de Eficácia**

5. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2016.

### **Objetivos**

6. Os objetivos do auditor são:
  - (a) Formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras baseada numa avaliação das conclusões extraídas da prova de auditoria obtida; e
  - (b) Expressar claramente essa opinião através de um relatório escrito.

### **Definições**

7. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
  - (a) Demonstrações financeiras de finalidade geral – Demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de relato de finalidade geral.
  - (b) Opinião não modificada – A opinião expressa pelo auditor quando conclui que as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.<sup>6</sup>
  - (c) Referencial de finalidade geral – Um referencial de relato financeiro concebido para satisfazer as necessidades comuns de informação financeira de um conjunto alargado de utilizadores. O referencial de relato financeiro pode ser um referencial de apresentação apropriada ou um referencial de cumprimento.

A expressão “referencial de apresentação apropriada” é usada para referir um referencial de relato financeiro cujos requisitos são de cumprimento obrigatório e que:

- (i) Reconhece explícita ou implicitamente que, para conseguir uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras, pode ser necessário que o órgão de gestão faça divulgações para além das especificamente exigidas pelo referencial; ou
- (ii) Reconhece explicitamente que pode ser necessário que o órgão de gestão não aplique um requisito do referencial para conseguir

---

<sup>6</sup> Os parágrafos 25 e 26 abordam as redações usadas para expressar esta opinião no caso de um referencial de apresentação apropriada e no caso de um referencial de cumprimento, respetivamente.



uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras. Estas situações só deverão ser necessárias em circunstâncias extremamente raras.

A expressão “referencial de cumprimento” é usada para referir um referencial de relato financeiro cujos requisitos são de cumprimento obrigatório, mas que não contém os reconhecimentos descritos nas alíneas (i) ou (ii) acima.<sup>7</sup>

8. A referência a “demonstrações financeiras” nesta ISA significa “um conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade geral”<sup>8</sup>. Os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável determinam a apresentação, estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras e o que constitui um conjunto completo de demonstrações financeiras.
9. A referência a “Normas Internacionais de Relato Financeiro” nesta ISA significa as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) emitidas pelo *International Accounting Standards Board* e a referência a “Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público” significa as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board*.

## Requisitos

### Formar uma Opinião sobre as Demonstrações Financeiras

10. O auditor deve formar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.<sup>9,10</sup>
11. Para formar essa opinião, o auditor deve concluir se obteve garantia razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material devido a fraude ou a erro. Essa conclusão deve ter em conta:
  - (a) A conclusão do auditor, de acordo com a ISA 330, sobre se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada;<sup>11</sup>

<sup>7</sup> ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo 13(l)

<sup>8</sup> A ISA 200 estabelece no parágrafo 13(c) o conteúdo das demonstrações financeiras.

<sup>9</sup> ISA 200, parágrafo 11

<sup>10</sup> Os parágrafos 25e 26 abordam as redações usadas para expressar esta opinião no caso de um referencial de apresentação apropriada e no caso de um referencial de cumprimento, respetivamente.

<sup>11</sup> ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*, parágrafo 26

- (b) A conclusão do auditor, de acordo com a ISA 450, sobre se as distorções por corrigir são materiais, individualmente ou em agregado;<sup>12</sup> e
- (c) As avaliações exigidas pelos parágrafos 12 a 15.
12. O auditor deve avaliar se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável. Esta avaliação deve incluir a consideração dos aspectos qualitativos das práticas contabilísticas da entidade, incluindo indicadores de possíveis faltas de isenção nos julgamentos do órgão de gestão. (Ref: Parágrafos A1 a A3)
13. Em particular, o auditor deve avaliar se, tendo em conta os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável:
- (a) As demonstrações financeiras divulgam adequadamente as políticas contabilísticas significativas selecionadas e aplicadas. Ao fazer esta avaliação o auditor deve considerar a relevância das políticas contabilísticas para a entidade e se foram preparadas, ou não, de forma compreensível; (Ref: Parágrafo A4)
- (b) As políticas contabilísticas selecionadas e aplicadas são consistentes com o referencial de relato financeiro aplicável e são apropriadas;
- (c) As estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pelo órgão de gestão são razoáveis;
- (d) A informação apresentada nas demonstrações financeiras é relevante, fiável, comparável e compreensível. Ao fazer esta avaliação o auditor deve considerar se:
- A informação que deveria ter sido incluída foi incluída e se tal informação foi apropriadamente classificada, agregada, ou desagregada e caracterizada;
  - A apresentação global das demonstrações financeiras foi prejudicada por incluir informação que não é relevante ou que impossibilita uma compreensão apropriada das matérias divulgadas. (Ref: Parágrafo A5)
- (e) As demonstrações financeiras proporcionam divulgações adequadas para habilitar os utilizadores a quem se destinam a compreender o efeito de transações e acontecimentos materiais sobre a informação transmitida pelas demonstrações financeiras; e (Ref: Parágrafo A6)
- (f) A terminologia usada nas demonstrações financeiras, incluindo o título de cada demonstração financeira, é apropriada.

---

<sup>12</sup> ISA 450, *Avaliação de Distorções Identificadas Durante a Auditoria*, parágrafo 11

14. Quando as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada, a avaliação exigida pelos parágrafos 12 e 13 deve também incidir sobre se as demonstrações financeiras atingem uma apresentação apropriada. A avaliação do auditor sobre se as demonstrações financeiras atingem uma apresentação apropriada deve incluir a consideração: (Ref: Parágrafos A7 a A9)
  - (a) Da apresentação, estrutura e conteúdo global das demonstrações financeiras; e
  - (b) Se as demonstrações financeiras, incluindo as respectivas notas, representam as transações e acontecimentos subjacentes de uma forma que atinja apresentação apropriada.
15. O auditor deve avaliar se as demonstrações financeiras referem adequadamente ou descrevem o referencial de relato financeiro aplicável. (Ref: Parágrafos A10 a A15)

### Forma de Opinião

16. O auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
17. Se o auditor:
  - (a) concluir, com base na prova de auditoria obtida, que as demonstrações financeiras como um todo não estão isentas de distorção material; ou
  - (b) não conseguir obter prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material,

deve modificar a opinião no seu relatório de acordo com a ISA 705 (Revista).
18. Se as demonstrações financeiras preparadas de acordo com os requisitos de um referencial de apresentação apropriada não atingirem uma apresentação apropriada, o auditor deve discutir a matéria com o órgão de gestão e, dependendo dos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável e da forma como a matéria é resolvida, deve determinar se é necessário modificar a opinião no seu relatório de acordo com a ISA 705 (Revista). (Ref: Parágrafo A16)
19. Quando as demonstrações financeiras forem preparadas de acordo com um referencial de cumprimento, não se exige que o auditor avalie se as demonstrações financeiras atingem uma apresentação apropriada. Porém, se, em circunstâncias extremamente raras, o auditor concluir que tais demonstrações financeiras são enganadoras, deve discutir o assunto com o órgão de gestão e, dependendo da forma como for resolvido, determinar se e como se deve referir ao mesmo no seu relatório. (Ref: Parágrafo A17)

## **Relatório do Auditor**

20. O relatório do auditor será feito por escrito. (Ref: Parágrafos A18 e A19)

### *Relatório do Auditor para Auditorias Realizadas de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*

#### Título

21. O relatório do auditor deve ter um título que indique claramente que se trata do relatório de um auditor independente. (Ref: Parágrafo A20)

#### Destinatário

22. O relatório do auditor deve ter um destinatário, conforme exigido pelas circunstâncias do trabalho. (Ref: Parágrafo A21)

#### Opinião do Auditor

23. A primeira secção do relatório do auditor deve incluir a opinião do auditor e deve ter o título “Opinião”.
24. A secção da Opinião do relatório do auditor deve também:
- (a) Identificar a entidade cujas demonstrações financeiras foram auditadas;
  - (b) Declarar que as demonstrações financeiras foram auditadas;
  - (c) Identificar o título de cada demonstração que integra as demonstrações financeiras;
  - (d) Remeter para as notas, incluindo para o resumo das políticas contabilísticas significativas; e
  - (e) Especificar a data ou período cobertos por cada demonstração financeira que integra as demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafos A22 e A23)
25. Quando expressar uma opinião não modificada sobre demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada, a opinião do auditor deve, a menos que de outra forma exigido por lei ou regulamento, usar uma das seguintes frases, que são consideradas equivalentes:
- (a) Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, [...] de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável]; ou
  - (b) Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas dão uma imagem verdadeira e apropriada [...] de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável]. (Ref: Parágrafos A24 a A31)

26. Quando expressar uma opinião não modificada sobre demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de cumprimento, a opinião do auditor deve ser que as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável]. (Ref: Parágrafos A26 a A31)
27. Se a menção ao referencial de relato financeiro aplicável na opinião do auditor não for as “Normas Internacionais de Relato Financeiro” emitidas pelo *International Accounting Standards Board* ou as “Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público” emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board*, a opinião do auditor deve identificar a jurisdição de origem do referencial.

#### Bases para a Opinião

28. O relatório do auditor deve incluir uma secção, imediatamente a seguir à secção da Opinião, com o título “Bases para a Opinião” que: (Ref: Parágrafo A32)
  - (a) Declare que a auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria; (Ref: Parágrafo A33)
  - (b) Faça referência para a secção do relatório que descreve as suas responsabilidades nos termos das ISA;
  - (c) Declare que o auditor é independente da entidade nos termos dos requisitos éticos relevantes relativos à auditoria, e que cumpriu todas as outras responsabilidades éticas de acordo com esses requisitos. Esta declaração deve identificar a jurisdição de origem dos requisitos éticos relevantes ou fazer referência ao Código de Ética dos Profissionais de Contabilidade e Auditoria do *International Ethics Standards Board for Accountants* (Código do IESBA); e (Ref: Parágrafos A34 a A39)<sup>13</sup>
  - (d) Declare se o auditor está convicto que a prova de auditoria obtida é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a sua opinião.

#### Continuidade

29. Quando aplicável, o auditor deve relatar nos termos da ISA 570 (Revista).<sup>13</sup>

#### Matérias Relevantes de Auditoria

30. Relativamente às auditorias de conjuntos completos de demonstrações financeiras de finalidade geral de entidades cotadas, o auditor deve comunicar matérias relevantes de auditoria no seu relatório de acordo com a ISA 701.

<sup>13</sup> ISA 570 (Revista), *Continuidade*, parágrafos 21 a 23

31. Quando for exigido ao auditor por lei ou regulamento, ou ele decida comunicar matérias relevantes de auditoria no seu relatório, deve fazê-lo de acordo com a ISA 701. (Ref: Parágrafos A40 a A42)

#### Outra Informação

32. Quando aplicável, o auditor deve relatar de acordo com a ISA 720 (Revista).<sup>14</sup>

#### Responsabilidade pelas Demonstrações Financeiras

33. O relatório do auditor deve incluir uma secção com o título “Responsabilidade do Órgão de Gestão [ou outra expressão apropriada] pelas Demonstrações Financeiras”. O termo a usar deve ser o termo apropriado no contexto legal de cada jurisdição e pode não se referir especificamente a “órgão de gestão”. Em algumas jurisdições, a referência apropriada será os encarregados da governação. (Ref: Parágrafo A44)
34. Esta secção do relatório do auditor deve descrever a responsabilidade do órgão de gestão pela: (Ref: Parágrafos A45 a A48)
- (a) Preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável e pelo controlo interno que o órgão de gestão determine ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou a erro; e
  - (b) Avaliação da capacidade da entidade em se manter em continuidade<sup>15</sup> e sobre se o uso do pressuposto da continuidade é apropriado, e também pela divulgação, se aplicável, de assuntos relativos à continuidade. A explicação da responsabilidade do órgão de gestão por esta avaliação deve incluir uma descrição sobre quando é que o uso do pressuposto da continuidade é apropriado. (Ref: Parágrafo A48)
35. Esta secção do relatório do auditor também deve identificar os indivíduos responsáveis pela supervisão do processo de relato financeiro, quando tais indivíduos não forem os mesmos que têm as responsabilidades descritas no parágrafo 34 acima. Neste caso, o título desta secção deve também referir-se aos “Encarregados da Governação” ou termo equivalente no contexto do quadro legal de cada jurisdição. (Ref: Parágrafo A49)
36. Quando as demonstrações financeiras forem preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada, a explicação da responsabilidade do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras no relatório do auditor deve referir-se à “preparação e apresentação apropriada destas demonstrações

<sup>14</sup> ISA 720 (Revista), *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação*

<sup>15</sup> ISA 570 (Revista), parágrafo 2

financeiras” ou à “preparação de demonstrações financeiras que dão uma imagem verdadeira e apropriada”, conforme apropriado nas circunstâncias.

### Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras

37. O relatório do auditor deve incluir uma secção com o título “Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras”.
38. Esta secção do relatório do auditor deve declarar: (Ref: Parágrafo A50)
  - (a) Que os objetivos do auditor são:
    - (i) Obter garantia razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais, devido a fraude ou a erro; e
    - (ii) Emitir um relatório que inclua a sua opinião. (Ref: Parágrafo A51)
  - (b) Que garantia razoável é um nível de garantia elevado, mas não é uma garantia que assegure que uma auditoria efetuada de acordo com as ISA detete sempre uma distorção material quando exista; e
  - (c) Que as distorções podem resultar de fraude ou erro e:
    - (i) Descrever que são consideradas materiais se, individualmente ou em conjunto, houver expectativa de que tais distorções possam razoavelmente influenciar as decisões económicas dos utilizadores tomadas na base dessas demonstrações financeiras; ou<sup>16</sup>
    - (ii) Definir ou fazer uma descrição de materialidade de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. (Ref: Parágrafo A53)
39. A secção Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras deve também: (Ref: Parágrafo A50)
  - (a) Declarar que, como parte integrante de uma auditoria de acordo com as ISA, o auditor exerce julgamento profissional e mantém ceticismo profissional ao longo da auditoria; e
  - (b) Descrever uma auditoria declarando que as responsabilidades do auditor são:
    - (i) Identificar e avaliar os riscos de distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude ou a erro, conceber e executar procedimentos de auditoria para responder a esses riscos e obter prova de auditoria suficiente e apropriada que proporcione uma base para a opinião. O risco de não ser detetada uma distorção material devido a fraude é maior do que se for devido a erro, dado que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou derrogação do controlo interno.

<sup>16</sup> ISA 320, *A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria*, parágrafo 2

- (ii) Obter conhecimento do controlo interno relevante para a auditoria a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da entidade. Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno, juntamente com a auditoria das demonstrações financeiras, deve omitir a frase segundo a qual a consideração do controlo interno pelo auditor não se destina a expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno.
  - (iii) Avaliar a apropriação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e das divulgações relacionadas feitas pelo órgão de gestão.
  - (iv) Concluir sobre a apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade e, com base na prova de auditoria obtida, se existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam pôr em dúvida a capacidade da entidade em continuar as suas operações. Se o auditor concluir que existe uma incerteza material, deve chamar a atenção no seu relatório para as divulgações relacionadas incluídas nas demonstrações financeiras ou, caso essas divulgações não sejam adequadas, modificar a opinião. As conclusões do auditor são baseadas na prova de auditoria obtida até à data do seu relatório. Porém, futuros acontecimentos ou condições podem provocar que a entidade descontinue as operações.
  - (v) Quando as demonstrações financeiras forem preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada, avaliar a apresentação, estrutura e conteúdo global das demonstrações financeiras, incluindo as notas, e se as demonstrações financeiras representam as subjacentes transações e acontecimentos de forma a atingir uma apresentação apropriada.
- (c) Quando se aplicar a ISA 600<sup>17</sup>, devem também ser descritas as responsabilidades do auditor numa auditoria de um grupo declarando que:
- (i) As responsabilidades do auditor são obter prova de auditoria suficiente e apropriada em relação à informação financeira das entidades ou entidades do grupo, para exprimir uma opinião sobre as demonstrações financeiras do grupo;

---

<sup>17</sup> ISA 600, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)*



- (ii) O auditor é responsável pela direção, supervisão e execução da auditoria do grupo; e
  - (iii) O auditor é o único responsável pela opinião de auditoria.
40. A seção Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras deve ainda: (Ref: Parágrafo A50)
- (a) Declarar que o auditor comunica aos encarregados da governação, entre outras matérias, o âmbito e oportunidade planeados da auditoria e os respetivos resultados mais significativos, incluindo deficiências significativas de controlo interno que tenha identificado durante a auditoria;
  - (b) Relativamente a auditorias de demonstrações financeiras de entidades cotadas, declarar que o auditor entrega aos encarregados da governação uma declaração de que cumpriu os requisitos éticos relevantes em relação à independência e comunica-lhes os relacionamentos e outras matérias que possam interferir com a independência do auditor e, quando aplicável, as respetivas salvaguardas; e
  - (c) Relativamente a auditorias de demonstrações financeiras de entidades cotadas e quaisquer outras entidades relativamente às quais são comunicadas matérias relevantes de auditoria nos termos da ISA 701, declarar que, de entre essas matérias, o auditor determina as que foram mais significativas durante a auditoria das demonstrações financeiras do período corrente e são por isso as matérias relevantes de auditoria. O auditor descreve estas matérias no seu relatório a menos que a uma lei ou regulamento impeça a divulgação pública da matéria em causa ou quando, em circunstâncias extremamente raras, o auditor determinar que a matéria não deve ser incluída no relatório porque as consequências de o fazer ultrapassam os benefícios do interesse público de tal comunicação. (Ref: Parágrafo A53).

Onde colocar a descrição das responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras

41. A descrição das responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras exigida nos parágrafos 39 e 40 deve ser incluída: (Ref: Parágrafo A54)
- (a) No corpo do relatório do auditor;
  - (b) Num apêndice ao relatório do auditor, caso em que o relatório deve fazer uma referência para o sítio onde está o apêndice; ou (Ref: Parágrafos A55 a A57)
  - (c) Através de referência específica no relatório do auditor para a página da internet de uma autoridade apropriada quando a lei, regulamentos

ou as normas de auditoria nacionais permitirem expressamente que o faça. (Ref: Parágrafos A54, A56 e A57)

42. Quando o auditor se referir à descrição das suas responsabilidades através da página da internet de uma autoridade apropriada, deve avaliar se tal descrição está de acordo, e não é inconsistente, com os requisitos dos parágrafos 39 e 40 desta ISA. (Ref: Parágrafo A56)

#### Outras Responsabilidades de Relato

43. Se o auditor abordar outras responsabilidades de relato no seu relatório sobre as demonstrações financeiras que sejam adicionais às suas responsabilidades nos termos das ISA, estas outras responsabilidades de relato devem ser descritas numa secção separada do relatório do auditor com o título “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares” ou outro, conforme apropriado para o conteúdo da secção em causa, a menos que essas outras responsabilidades abordem os mesmos tópicos já descritos nas responsabilidades nos termos das ISA caso em que tais responsabilidades podem ser apresentadas na mesma secção. (Ref: Parágrafos A58 a A60)
44. Se as outras responsabilidades forem apresentadas na mesma secção das responsabilidades nos termos das ISA, o relatório do auditor deve distinguir claramente umas das outras. (Ref: Parágrafo A60)
45. Se o relatório do auditor contiver uma secção separada para abordar outras responsabilidades de relato, os requisitos dos parágrafos 21 a 40 desta ISA devem ser incluídos numa secção com o título “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras”. O “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares” deve ser apresentado a seguir ao “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras”. (Ref: Parágrafo A60)

#### Nome do Sócio Responsável

46. Nas auditorias de demonstrações financeiras cotadas deve ser indicado no relatório do auditor o nome do sócio responsável a menos que, em circunstâncias raras, haja uma expectativa razoável de que essa divulgação constitua uma ameaça significativa à sua segurança pessoal. Nas raras circunstâncias em que tal possa ocorrer, o auditor deve discutir a intenção de não divulgação do seu nome com os encarregados da governação informando-os da sua avaliação da probabilidade e severidade de uma ameaça significativa à sua segurança pessoal. (Ref: Parágrafos A61 a A63)

#### Assinatura do Auditor

47. O relatório do auditor deve ser assinado. (Ref: Parágrafos A64 e A65)

### Domicílio do Auditor

48. O relatório do auditor deve indicar o local da jurisdição em que o auditor exerce atividade

### Data do Relatório do Auditor

49. O relatório do auditor não deve ter data anterior à data em que o auditor obteve prova de auditoria suficiente e apropriada em que baseia a sua opinião sobre as demonstrações financeiras, incluindo prova de que: (Ref: Parágrafos A66 a A69)
- (a) Foram preparadas todas as demonstrações e divulgações que integram as demonstrações financeiras; e
  - (b) Os indivíduos que têm autoridade reconhecida para isso assumiram expressamente a responsabilidade por essas demonstrações financeiras.

### *Relatório do Auditor Prescrito por Lei ou Regulamento*

50. Se for exigido ao auditor por lei ou regulamento de uma jurisdição específica que use um formato ou redação específicos no seu relatório, esse relatório só se deve referir às Normas Internacionais de Auditoria se incluir, no mínimo, todos os seguintes elementos: (Ref: Parágrafos A70 e A71)
- (a) Um título.
  - (b) Um destinatário, conforme exigido pelas circunstâncias do trabalho.
  - (c) Uma secção de Opinião que contenha a expressão de uma opinião sobre as demonstrações financeiras e uma menção ao referencial de relato financeiro aplicável utilizado para preparar as demonstrações financeiras (incluindo a identificação da jurisdição de origem do referencial de relato financeiro que não seja as Normas Internacionais de Relato Financeiro ou as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público – ver o parágrafo 27).
  - (d) Uma identificação das demonstrações financeiras auditadas.
  - (e) Uma declaração de que o auditor é independente da entidade nos termos dos requisitos éticos relevantes relativos à auditoria, e que cumpriu as restantes responsabilidades de acordo com esses requisitos. Esta declaração deve identificar a jurisdição de origem dos requisitos éticos relevantes ou referir-se ao Código do IESBA.
  - (f) Quando aplicável, uma secção que aborde, e não seja inconsistente com, os requisitos do parágrafo 22 da ISA 570 (Revista).
  - (g) Quando aplicável, uma secção de Bases para Opinião com Reservas (ou Opinião Adversa) que aborde, e não seja inconsistente com, os requisitos do parágrafo 23 da ISA 570 (Revista).

- (h) Quando aplicável, uma secção que inclua a informação exigida na ISA 701, ou informação adicional sobre a auditoria que seja exigida por lei ou regulamento, que aborde, e não seja inconsistente com, os requisitos dessa ISA<sup>18</sup>. (Ref: Parágrafos A72 a A75)
- (i) Quando aplicável, uma secção que aborde os requisitos de relato descritos no parágrafo 24 da ISA 720 (Revista).
- (j) Uma descrição das responsabilidades do órgão de gestão pela preparação das demonstrações financeiras e uma identificação dos indivíduos responsáveis pela supervisão do processo de relato financeiro que aborde, e não seja inconsistente com, os requisitos dos parágrafos 33 a 36.
- (k) Uma referência às Normas Internacionais de Auditoria e à lei ou regulamentos, e uma descrição das responsabilidades do auditor numa auditoria de demonstrações financeiras que aborde, e não seja inconsistente com, os requisitos dos parágrafos 37 a 40. (Ref: Parágrafos A50 a A53).
- (l) Nas auditorias de conjuntos completos de demonstrações financeiras de finalidade geral de entidades cotadas, o nome do sócio responsável a menos que, em circunstâncias raras, haja uma expectativa razoável de que essa divulgação constitua uma ameaça significativa à sua segurança pessoal.
- (m) A assinatura do auditor.
- (n) O domicílio do auditor. e
- (o) A data do relatório do auditor.

*Relatório do Auditor para Auditorias Conduzidas de Acordo com as Normas de Auditoria de uma Jurisdição Específica e com as Normas Internacionais de Auditoria*

51. Um auditor poderá ter de conduzir uma auditoria de acordo com as normas de auditoria de uma jurisdição específica (as “normas nacionais de auditoria”) e, adicionalmente, cumprir as ISA na condução dessa auditoria. Se for este o caso, o relatório do auditor pode referir-se às Normas Internacionais de Auditoria para além das normas nacionais de auditoria, mas só o deve fazer se: (Ref: Parágrafos A76 e A77)
- (a) Não existir conflito entre os requisitos das normas nacionais de auditoria e os das ISA que levasse o auditor a (i) formar uma opinião diferente ou a (ii) não incluir um parágrafo de Ênfase ou um parágrafo

---

<sup>18</sup> ISA 701, parágrafos 11 a 16

de Outras Matérias que, nas circunstâncias particulares, seja exigido pelas ISA; e

- (b) O relatório do auditor incluir, no mínimo, todos os elementos estabelecidos no parágrafo 50(a) a (o) quando o auditor usar o formato ou redação especificados pelas normas nacionais de auditoria. Porém, a referência à “lei ou regulamento” constante do parágrafo 50(k) deve ser lida como referência às normas nacionais de auditoria. O relatório do auditor deve por isso identificar essas normas nacionais de auditoria.
52. Quando o relatório do auditor referir não só as normas nacionais de auditoria, mas também as Normas Internacionais de Auditoria, deve identificar a jurisdição de origem das normas nacionais de auditoria.

### **Informação Suplementar Apresentada com as Demonstrações Financeiras**

(Ref: Parágrafos A78 a A84)

53. Se for apresentada com as demonstrações financeiras auditadas informação suplementar que não é exigida pelo referencial de relato financeiro aplicável, o auditor deve avaliar se, no seu julgamento profissional, a informação suplementar é, não obstante, uma parte integrante das demonstrações financeiras devido à sua natureza ou à forma como está apresentada. Quando a informação suplementar for uma parte integrante das demonstrações financeiras, essa informação suplementar deve estar coberta pela opinião do auditor.
54. Se a informação suplementar que não é exigida pelo referencial de relato financeiro aplicável não for considerada uma parte integrante das demonstrações financeiras auditadas, o auditor deve avaliar se tal informação suplementar está clara e suficientemente diferenciada das demonstrações financeiras auditadas. Se não for este o caso, o auditor deve pedir ao órgão de gestão para alterar a forma como é apresentada a informação suplementar não auditada. Se o órgão de gestão recusar fazê-lo, o auditor deve identificar a informação suplementar e explicar no seu relatório que tal informação suplementar não foi auditada.

\*\*\*

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Aspetos Qualitativos das Práticas Contabilísticas da Entidade (Ref: Parágrafo 12)

- A1. O órgão de gestão faz um conjunto de julgamentos acerca das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras.
- A2. A ISA 260 (Revista) contém considerações dos aspetos qualitativos de práticas contabilísticas.<sup>19</sup> Ao considerar os aspetos qualitativos de práticas contabilísticas da entidade, o auditor pode tomar conhecimento de possíveis faltas de isenção nos julgamentos do órgão de gestão. O auditor pode concluir que o efeito acumulado de uma falta de neutralidade, em conjunto com o efeito de distorções por corrigir, faz com que as demonstrações financeiras como um todo fiquem materialmente distorcidas. Os indicadores de uma falta de neutralidade que podem afetar a avaliação pelo auditor sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão materialmente distorcidas incluem:
- A correção seletiva de distorções de que o órgão de gestão teve conhecimento durante a auditoria (por exemplo a correção de distorções cujo efeito é aumentar os resultados relatados, mas não correção de distorções cujo efeito é diminuir resultados relatados).
  - Possível falta de isenção do órgão de gestão ao fazer estimativas contabilísticas.
- A3. A ISA 540 (Revista) aborda possíveis faltas de isenção do órgão de gestão ao fazer estimativas contabilísticas.<sup>20</sup> Os indicadores de possíveis faltas de isenção do órgão de gestão não constituem distorções para o efeito de extrair conclusões sobre a razoabilidade de estimativas contabilísticas individuais. Podem, contudo, afetar a avaliação pelo auditor sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material.

### Políticas Contabilísticas Apropriadamente Divulgadas nas Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 13(a))

- A4. Ao avaliar se as demonstrações financeiras divulgam apropriadamente políticas contabilísticas selecionadas e aplicadas, o auditor deve considerar matérias como:
- Se todas as divulgações relativas a políticas contabilísticas significativas exigidas pelo referencial de relato financeiro aplicável foram divulgadas;
  - Se a informação sobre as políticas contabilísticas significativas que foram divulgadas é relevante e se refletem a forma como os critérios

---

<sup>19</sup> ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governança*, Apêndice 2

<sup>20</sup> ISA 540 (Revista), *Auditar Estimativas Contabilísticas, e Respetivas Divulgações*, parágrafo 32

de reconhecimento, mensuração e apresentação do referencial de relato financeiro aplicável foram aplicadas a classes de transações, saldos de contas e divulgações das demonstrações financeiras nas circunstâncias particulares das operações da entidade e do seu ambiente; e

- A clareza com que as políticas contabilísticas significativas foram apresentadas.

**Informação Apresentada nas Demonstrações Financeiras é Relevante, Fiável, Comparável e Compreensível (Ref: Parágrafo 13(d))**

A5. A avaliação da compreensibilidade das demonstrações financeiras inclui consideração de matérias como:

- Se a informação nas demonstrações financeiras está apresentada de forma clara e concisa.
- Se a colocação de divulgações relevantes lhes dá visibilidade apropriada (por exemplo, quando existe informação específica da entidade que se espera seja valorizada pelos utilizadores), e se as divulgações estão referenciadas de forma apropriada para que não constitua um problema para os utilizadores identificarem a informação necessária.

**Divulgação do Efeito de Transações e Acontecimentos Materiais sobre a Informação Transmitida nas Demonstrações Financeiras**

(Ref: Parágrafo 13(e))

A6. É comum que as demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de relato de finalidade geral apresentem a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. Ao avaliar se, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, as demonstrações financeiras proporcionam divulgações adequadas para habilitar os utilizadores a compreenderem o efeito de transações e acontecimentos materiais sobre a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade, devem considerar-se matérias como:

- A extensão até à qual a informação nas demonstrações financeiras é relevante e específica nas circunstâncias da entidade; e
- Se as divulgações são adequadas para ajudar os utilizadores a compreenderem:
  - A natureza e extensão de ativos e passivos potenciais da entidade que surjam de transações ou acontecimentos que não cumprem os critérios de reconhecimento (ou desreconhecimento) estabelecidos pelo referencial de relato financeiro aplicável.
  - A natureza e extensão dos riscos de distorção material que surjam de transações e acontecimentos.



- Os métodos e os pressupostos utilizados, os julgamentos efetuados, e respetivas alterações, que afetem as quantias apresentadas ou divulgadas incluindo análises de sensibilidade.

### **Avaliar se as Demonstrações Financeiras Atingem Apresentação Adequada**

(Ref: Parágrafo 14)

- A7. Alguns referenciais de relato financeiro reconhecem explícita ou implicitamente o conceito de apresentação adequada.<sup>21</sup> Tal como referido no parágrafo 7(c) desta ISA, um referencial de apresentação adequada<sup>22</sup> não só exige que se cumpram os requisitos do referencial, como reconhece explícita ou implicitamente que pode ser necessário que o órgão de gestão faça divulgações além das especificamente exigidas pelo referencial.<sup>23</sup>
- A8. A avaliação do auditor sobre se as demonstrações financeiras atingem uma apresentação adequada, quer com respeito à apresentação quer às divulgações, é uma matéria de julgamento profissional. A avaliação deve ter em conta matérias tais como, os factos e circunstâncias da entidade, e respetivas alterações, baseados no conhecimento da entidade e a prova de auditoria obtida. A avaliação também inclui consideração sobre, por exemplo, as divulgações necessárias para se atingir uma apresentação adequada que se refiram a matérias que podem ser materiais (isto é, em geral, as distorções são consideradas materiais se se esperar que possam com razoabilidade influenciar as decisões económicas dos utilizadores tomadas na base das demonstrações financeiras como um todo), tais como o efeito de alterações nos requisitos de relato financeiro ou no ambiente económico.
- A9. A avaliação sobre se as demonstrações financeiras atingem uma apresentação adequada pode incluir, por exemplo, discussões com o órgão de gestão e os encarregados da governação sobre a sua posição relativamente a uma opção de apresentação em particular, bem como as alternativas que foram consideradas. Essas discussões, podem incluir:
- O nível de agregação ou desagregação das quantias nas demonstrações financeiras, e se a apresentação das quantias ou divulgações prejudica informação útil ou resulta em informação enganadora.
  - Consistência com as práticas do setor de atividade, ou se, não o sendo, tais práticas são relevantes nas circunstâncias da entidade e, como tal, credíveis.

<sup>21</sup> Por exemplo, as IFRS referem que a apresentação adequada exige a representação fiel dos efeitos de transações, outros acontecimentos e condições nos termos das definições e critérios de reconhecimento.

<sup>22</sup> Ver ISA 200, parágrafo 13(l)

<sup>23</sup> Por exemplo, as IFRS exigem que uma entidade faça divulgações adicionais quando os requisitos das IFRS forem insuficientes para permitirem aos utilizadores compreenderem o impacto de transações, outros acontecimentos ou condições específicas na posição financeira e no desempenho financeiro da entidade (IAS 1, *Apresentação de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 17(c)).



**Descrição do Referencial de Relato Financeiro Aplicável** (Ref: Parágrafo 15)

- A10. Como explicado na ISA 200, a preparação das demonstrações financeiras pelo órgão de gestão e, quando apropriado, pelos encarregados da governação exige a inclusão nas demonstrações financeiras de uma descrição adequada do referencial de relato financeiro aplicável.<sup>24</sup> Essa descrição informa os utilizadores das demonstrações financeiras do referencial em que se baseiam.
- A11. Uma descrição segundo a qual as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com um dado referencial de relato financeiro aplicável só é apropriada se as demonstrações financeiras cumprirem todos os requisitos desse referencial que estejam em vigor durante o período coberto pelas demonstrações financeiras.
- A12. Uma descrição do referencial de relato financeiro aplicável que contenha linguagem imprecisa com reservas ou limitações (por exemplo, “as demonstrações financeiras cumprem substancialmente as Normas Internacionais de Relato Financeiro”) não é uma descrição adequada desse referencial, dado que pode induzir em erro os utilizadores das demonstrações financeiras.

*Referência a Mais do que Um Referencial de Relato Financeiro*

- A13. Em alguns casos, as demonstrações financeiras podem expressar que são preparadas de acordo com dois referenciais de relato financeiro (por exemplo o referencial nacional e as Normas Internacionais de Relato Financeiro). Isto pode acontecer porque o órgão de gestão tem a obrigação ou opta por preparar demonstrações financeiras de acordo com ambos os referenciais, caso em que ambos são referenciais de relato financeiro aplicáveis. Tal descrição só é apropriada se as demonstrações financeiras cumprirem cada um dos referenciais individualmente. Para serem vistas como sendo preparadas de acordo com ambos os referenciais, as demonstrações financeiras necessitam de cumprir ambos os referenciais simultaneamente e sem qualquer necessidade de reconciliações. Na prática, o cumprimento simultâneo é improvável a menos que a jurisdição tenha adotado o outro referencial, (nomeadamente, as Normas Internacionais de Relato Financeiro) como o seu próprio referencial ou tenha eliminado todas as barreiras ao seu cumprimento.
- A14. As demonstrações financeiras que são preparadas de acordo com um referencial de relato financeiro e que contêm uma nota ou uma demonstração suplementar que reconcilia os resultados para os que seriam mostrados segundo um outro referencial não são preparadas de acordo com esse outro referencial, porque não incluem toda a informação da maneira exigida por esse outro referencial.

---

<sup>24</sup> ISA 200, parágrafos A4 e A5

- A15. As demonstrações financeiras podem, contudo, ser preparadas de acordo com um referencial de relato financeiro e, adicionalmente, descrever nas notas às demonstrações financeiras até que ponto cumprem outro referencial (por exemplo, demonstrações financeiras preparadas de acordo com o referencial nacional que também descrevem até que ponto cumprem as IFRS). Essa descrição pode constituir informação financeira suplementar e, conforme referido no parágrafo 54 é considerada parte integrante das demonstrações financeiras, pelo que está coberta pela opinião do auditor.

### **Forma de Opinião**

- A16. Podem existir casos em que as demonstrações financeiras, embora preparadas de acordo com os requisitos de um referencial de apresentação apropriada, não atingem uma apresentação apropriada. Quando for esse o caso, pode ser possível ao órgão de gestão incluir divulgações adicionais nas demonstrações financeiras para além das especificamente exigidas pelo referencial ou, em circunstâncias extremamente raras, não aplicar um requisito do referencial a fim de atingir uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafo 18)
- A17. Será extremamente raro que o auditor considere que demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de cumprimento são enganadoras se, de acordo com a ISA 210, tiver determinado que o referencial é aceitável.<sup>25</sup> (Ref: Parágrafo 19)

### **Relatório do Auditor** (Ref: Parágrafo 20)

- A18. Um relatório escrito inclui relatórios emitidos através de impressão em papel e relatórios que usem um meio eletrónico.
- A19. O Apêndice à presente ISA contém exemplos de relatórios de auditoria sobre demonstrações financeiras, incorporando os elementos referidos nos parágrafos 21 a 49. Exceto quanto às secções Opinião e Bases para a Opinião, esta ISA não prescreve a ordenação dos elementos do relatório do auditor. Porém, esta ISA exige o uso de títulos específicos que têm por finalidade ajudar a preparar relatórios de auditoria, que tenha sido conduzida de acordo com as ISA, mais reconhecíveis particularmente em situações em que os elementos do relatório do auditor são apresentados com uma ordenação diferente dos exemplos incluídos no Apêndice.

---

<sup>25</sup> ISA 210, *Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria*, parágrafo 6(a)

*Relatório do Auditor para Auditorias Conduzidas de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*

Título (Ref: Parágrafo 21)

- A20. Um título que refira que o relatório é o relatório de um auditor independente, por exemplo, “Relatório do Auditor Independente”, distingue o relatório do auditor independente de relatórios emitidos por outros.

Destinatário (Ref: Parágrafo 22)

- A21. A lei, regulamentos ou os termos do trabalho podem especificar a quem se deve dirigir o relatório do auditor nessa jurisdição particular. O relatório do auditor é normalmente dirigido àqueles para quem o relatório foi preparado, geralmente os acionistas ou os encarregados da governação da entidade cujas demonstrações financeiras estão a ser auditadas.

Opinião do Auditor (Ref: Parágrafos 24 a 26)

Referência às demonstrações financeiras que foram auditadas

- A22. O relatório do auditor declara, por exemplo, que o auditor auditou as demonstrações financeiras da entidade, as quais compreendem [indicar o título de cada demonstração financeira que integra o conjunto completo de demonstrações financeiras exigido pelo referencial de relato financeiro aplicável, especificando a data ou período coberto por cada demonstração financeira] e as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo de políticas contabilísticas significativas.
- A23. Quando o auditor tiver conhecimento de que as demonstrações financeiras auditadas serão incluídas num documento que contenha outra informação, tal como um relatório de gestão, pode considerar, se a forma de apresentação o permitir, identificar os números das páginas onde são apresentadas as demonstrações financeiras. Isto ajuda os utilizadores a identificarem as demonstrações financeiras a que se refere o relatório do auditor.

“Apresenta de forma apropriada, em todos os aspetos materiais” ou “dá uma imagem verdadeira e apropriada”

- A24. As expressões “Apresenta de forma apropriada, em todos os aspetos materiais” e “dá uma imagem verdadeira e apropriada” são vistas como equivalentes. O uso da expressão “Apresenta de forma apropriada, em todos os aspetos materiais” ou da expressão “dá uma imagem verdadeira e apropriada” numa jurisdição em particular é determinado pela lei ou regulamento que rege a auditoria de demonstrações financeiras nessa jurisdição ou pela prática geralmente aceite nessa jurisdição. Se a lei ou regulamento exigir o uso de redação diferente, isso não afeta o requisito do parágrafo 14 desta ISA no sentido de o auditor avaliar a apresentação apropriada de demonstrações



financeiras preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada.

- A25. Quando o auditor expressa uma opinião sem reservas, não é apropriado usar expressões como “com a explicação abaixo” ou “sujeito a” em relação à opinião, pois isto sugere uma opinião condicional ou uma opinião fraca ou modificada.

#### Descrição das demonstrações financeiras e das matérias que apresentam

- A26. A opinião do auditor cobre o conjunto completo de demonstrações financeiras tal como definido no referencial de relato financeiro aplicável. Por exemplo, em muitos casos de referenciais de relato de finalidade geral, as demonstrações financeiras incluem: uma demonstração da posição financeira, uma demonstração do resultado integral, uma demonstração das alterações no capital próprio, uma demonstração dos fluxos de caixa e as respetivas notas, compreendendo estas, geralmente, um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa. Em algumas jurisdições, pode também ser considerada como parte integrante das demonstrações financeiras qualquer informação adicional.
- A27. No caso de demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada, a opinião do auditor declara que as demonstrações financeiras apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, ou dão uma imagem verdadeira e apropriada das matérias que as demonstrações financeiras estão concebidas para apresentar. Por exemplo, no caso de demonstrações financeiras preparadas de acordo com as IFRS, essas matérias são *a posição financeira da entidade no final do período e o desempenho financeiro e os fluxos de caixa para o período então findo*. Consequentemente, a referência [...] no parágrafo 25 e outros desta ISA destina-se a ser substituído pelos textos em itálico acima quando o referencial de relato financeiro aplicável é IFRS ou, no caso de outros referenciais, substituído pelos textos que descrevem as matérias que as demonstrações financeiras estão concebidas para apresentar.

#### Descrição do referencial de relato financeiro aplicável e forma como pode afetar a opinião do auditor

- A28. A identificação do referencial de relato financeiro aplicável na opinião do auditor destina-se a informar os utilizadores do relatório do contexto em que é expressa a opinião, não se destinando a limitar a avaliação exigida pelo parágrafo 14. O referencial de relato financeiro aplicável é identificado em termos como:

“...de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro”, ou  
“...de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites na jurisdição X ...”

- A29. Quando o referencial de relato financeiro aplicável abranja normas de relato financeiro e requisitos legais ou regulamentares, o referencial é identificado em termos como “... de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro e os requisitos da Lei das Sociedades da jurisdição X”. A ISA 210 aborda as circunstâncias em que existam conflitos entre as normas de relato financeiro e os requisitos legais ou regulamentares.<sup>26</sup>
- A30. Conforme indicado no parágrafo A13, as demonstrações financeiras podem ser preparadas de acordo com dois referenciais de relato financeiro que, por isso, são ambos referenciais de relato financeiro aplicáveis. Consequentemente, cada referencial é considerado separadamente ao formar a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras, e a opinião do auditor de acordo com os parágrafos 25 a 27 refere-se a ambos os referenciais como segue:
- (a) Se as demonstrações financeiras cumprirem cada um dos referenciais individualmente, são expressas duas opiniões, isto é, que as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com um dos referenciais de relato financeiro aplicáveis (por exemplo, o referencial nacional) e que as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o outro referencial de relato financeiro aplicável (por exemplo, as IFRS). Estas opiniões podem ser expressas separadamente ou numa única frase (por exemplo, as demonstrações financeiras estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais [...], de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites na jurisdição X e com as IFRS).
  - (b) Se as demonstrações financeiras cumprirem um dos referenciais, mas não cumprirem o outro, pode ser emitida uma opinião sem reservas em como as demonstrações financeiras estão preparadas de acordo com um referencial (por exemplo, o referencial nacional), mas uma opinião modificada com respeito ao outro referencial (por exemplo, Normas Internacionais de Relato Financeiro) de acordo com a ISA 705 (Revista).
- A31. Conforme indicado no parágrafo A15, as demonstrações financeiras podem invocar o cumprimento do referencial de relato financeiro aplicável e, além disso, divulgar até que ponto foi cumprido um outro referencial de relato financeiro. Tal informação suplementar está coberta pela opinião do auditor se não puder ser claramente diferenciada das demonstrações financeiras. (ver parágrafos 53 a 54 e o material de aplicação respetivo A78 a A84). Assim:
- (a) Se a divulgação quanto ao cumprimento do outro referencial for enganadora, é expressa uma opinião modificada de acordo com a ISA 705 (Revista).

<sup>26</sup> ISA 210, parágrafo 18

- (b) Se a divulgação não for enganadora, mas o auditor julgar que assume tal importância que é fundamental para a compreensão das demonstrações financeiras pelos utilizadores, é acrescentado um parágrafo de Ênfase de acordo com a ISA 706 (Revista), chamando a atenção para a divulgação.

Bases para a Opinião (Ref: Parágrafo 28)

- A32. A secção Bases para a Opinião proporciona o contexto sobre a opinião do auditor. Assim, a presente ISA exige que esta secção esteja imediatamente a seguir à secção da Opinião no relatório do auditor.
- A33. A referência às normas usadas transmite aos utilizadores do relatório do auditor que a auditoria foi conduzida de acordo com normas estabelecidas.

Requisitos éticos relevantes (Ref: Parágrafo 28(c))

- A34. A identificação da jurisdição de origem dos requisitos éticos relevantes aumenta a transparência acerca desses requisitos relativos a um trabalho em particular. A ISA 200 refere que os requisitos éticos relevantes geralmente compreendem as Partes A e B do Código do IESBA relativos a uma auditoria de demonstrações financeiras, em conjunto com requisitos nacionais que sejam mais exigentes.<sup>27</sup> Quando os requisitos éticos relevantes incluírem os requisitos do Código do IESBA deve ser feita referência a este código. Se o Código do IESBA constituir todos os requisitos éticos relevantes para a auditoria, a referência não precisa de identificar a jurisdição de origem.
- A35. Em algumas jurisdições, os requisitos éticos relevantes podem existir de diversas fontes, tal como o código de ética e regras e requisitos adicionais nos termos da lei ou regulamentos. Nos casos em que a independência e outros requisitos éticos relevantes estejam contidos num número limitado de fontes, o auditor pode escolher o nome das fontes relevantes (por exemplo, o nome do código, regra ou requisito aplicável na jurisdição), ou referir-se a um termo que seja comumente compreendido e que sumarie adequadamente essas fontes. (por exemplo, requisitos de independência para auditorias de entidades privadas na jurisdição X)
- A36. A lei ou regulamentos, as normas nacionais de auditoria ou os termos de um trabalho de auditoria podem exigir que o auditor inclua no seu relatório informação específica acerca das fontes dos requisitos éticos relevantes, incluindo os relativos à independência, que se apliquem a uma auditoria de demonstrações financeiras.
- A37. Para determinar a quantidade apropriada de informação a incluir no relatório do auditor quando existirem várias fontes de requisitos éticos relevantes

---

<sup>27</sup> ISA 200, parágrafo A16

relativos a uma auditoria de demonstrações financeiras, uma consideração importante a fazer é o equilíbrio entre a transparência e o risco de obscurecer outra informação importante no relatório.

#### Considerações específicas para auditorias de grupos

- A38. Nas auditorias de grupos em que existem várias fontes de requisitos éticos relevantes, incluindo os relativos à independência, a referência no relatório à jurisdição geralmente refere-se aos requisitos éticos relevantes aplicáveis à equipa de trabalho do grupo. Isto porque, numa auditoria de grupos, os auditores de componentes estão também sujeitos a requisitos éticos que são relevantes para a auditoria do grupo.<sup>28</sup>
- A39. As ISA não estabelecem requisitos éticos ou de independência específicos para os auditores, incluindo auditores de componentes, e por isso não aumentam os, nem se sobrepõem aos, requisitos de independência do Código do IESBA ou outros requisitos éticos a que a equipa de trabalho do grupo está sujeita, nem as ISA exigem que um auditor de um componente esteja sujeito aos mesmos requisitos específicos de independência aplicáveis à equipa de auditoria do grupo. Por isso, os requisitos éticos relevantes, incluindo os relativos à independência, numa auditoria de grupos pode ser uma situação complexa. A ISA 600<sup>29</sup> proporciona orientação aos auditores quando realizam trabalho sobre a informação financeira de um componente para uma auditoria de um grupo, incluindo aquelas situações em que o auditor do componente não cumpre os requisitos de independência relevantes para a auditoria do grupo.

#### Matérias Relevantes de Auditoria (Ref: Parágrafo 31)

- A40. A lei ou regulamentos podem exigir comunicação acerca de matérias relevantes de auditoria para outras entidades que não sejam entidades cotadas, por exemplo, entidades caracterizadas em leis ou regulamentos como entidades de interesse público.
- A41. O auditor pode também decidir comunicar matérias relevantes de auditoria a outras entidades, incluindo as que possam ter interesse público significativo, por exemplo, porque têm um número elevado e diversificado de stakeholders, e considerando a natureza e dimensão das atividades. Exemplos destas entidades incluem instituições financeiras (tais como bancos, companhias de seguros e fundos de pensões), e outras entidades tais como instituições de caridade.

<sup>28</sup> ISA 600, parágrafo A37

<sup>29</sup> ISA 600, parágrafos 19 e 20

A42. A ISA 210 exige que o auditor acorde os termos do trabalho de auditoria com o órgão de gestão e os encarregados da governação, como apropriado, e explica que as funções do órgão de gestão e dos encarregados da governação quando acordam esses termos, dependem da forma de governo da entidade e das leis e regulamentos relevantes.<sup>30</sup> A ISA 210 também exige que a carta de compromisso de auditoria ou outra forma escrita de acordo adequada, inclua uma referência à forma e conteúdo esperados de quaisquer relatórios emitidos pelo auditor.<sup>31</sup> Nos casos em que não é exigido ao auditor a comunicação de matérias relevantes de auditoria, a ISA 21032 explica que pode ser útil para o auditor fazer uma referência nos termos do compromisso do trabalho de auditoria para a possibilidade de se ter de comunicar no relatório matérias relevantes de auditoria e, em algumas jurisdições, será necessário que o auditor inclua uma referência a essa possibilidade para que possa usá-la.

#### Considerações específicas para o setor público

A43. Não é comum que o setor público tenha entidades cotadas. Porém, as entidades do setor público podem ser significativas tendo em conta a sua dimensão, complexidade e interesse público. Nestes casos, pode ser exigido a um auditor de uma entidade do setor público por lei ou regulamento que comunique matérias relevantes de auditoria no seu relatório, ou pode fazê-lo voluntariamente.

#### Responsabilidade pelas Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafos 33 e 34)

A44. A ISA 200 explica a premissa, relativa às responsabilidades do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação, com base na qual é conduzida uma auditoria de acordo com as ISA.<sup>33</sup> O órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação aceitam a responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável incluindo, quando relevante, a sua apresentação apropriada. O órgão de gestão aceita também a responsabilidade pelo controlo interno que determine ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou a erro. A descrição das responsabilidades do órgão de gestão no relatório do auditor inclui a referência a ambas as responsabilidades, dado que tal contribui para explicar aos utilizadores a premissa em que é conduzida uma auditoria. A ISA 260 (Revista) usa o termo encarregados da governação para descrever a(s) pessoa(s) ou organização(ões) com responsabilidade pela supervisão da entidade e dá informação acerca da diversidade das estruturas de governação em diferentes jurisdições e entidades.

<sup>30</sup> ISA 210, parágrafos 9 e A22

<sup>31</sup> ISA 210, parágrafo 10

<sup>32</sup> ISA 210, parágrafo A25

<sup>33</sup> ISA 200, parágrafo 13(j)



- A45. Podem existir circunstâncias em que seja apropriado que o auditor acrescente à descrição da responsabilidade do órgão de gestão e dos encarregados da governação constante dos parágrafos 34 e 35 para refletir responsabilidades adicionais que sejam relevantes para a preparação das demonstrações financeiras no contexto da jurisdição particular ou da natureza da entidade.
- A46. A ISA 210 exige que o auditor refira as responsabilidades do órgão de gestão numa carta de compromisso ou noutra forma apropriada de acordo escrito<sup>34</sup>. A ISA 210 proporciona alguma flexibilidade nesta matéria explicando que, se a lei ou regulamento prescrever as responsabilidades do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação em relação ao relato financeiro, o auditor pode determinar que a lei ou regulamento inclui responsabilidades que, no seu julgamento, têm efeitos equivalentes às estabelecidas na ISA210. Para as responsabilidades que sejam equivalentes, o auditor pode usar a redação da lei ou regulamento para as descrever na carta de compromisso ou outra forma de acordo escrito. Em tais casos, esta redação pode também ser usada no relatório do auditor para descrever as responsabilidades do órgão de gestão conforme exigido pelo parágrafo 34(a) da presente ISA. Noutras circunstâncias, nomeadamente quando o auditor decide não usar a redação da lei ou regulamento conforme incorporada na carta de compromisso, é usada a redação do parágrafo 34(a). Adicionalmente à inclusão da descrição das responsabilidades do órgão de gestão no seu relatório conforme exigido no parágrafo 34, o auditor pode fazer referência a uma descrição mais detalhada destas responsabilidades incluindo onde tal informação pode ser obtida (por exemplo, no relatório de gestão da entidade ou na página da internet de uma autoridade apropriada).
- A47. Em algumas jurisdições, a lei ou regulamento que prescreva as responsabilidades do órgão de gestão pode referir-se especificamente à responsabilidade pela adequação dos livros e registos contabilísticos ou do sistema contabilístico. Como os livros, registos e sistemas são parte integrante do controlo interno (como definido na ISA 315 (Revista)<sup>35</sup>, as descrições da ISA 210 e do parágrafo 34 não lhes fazem referências específicas.
- A48. O Apêndice à presente ISA dá exemplos de como o requisito do parágrafo 34(b) deve ser aplicado nos casos em que as IFRS são o referencial de relato financeiro aplicável. Se for utilizado outro referencial, tais exemplos podem ter que ser ajustados para refletirem a aplicação nas circunstâncias desse outro referencial.

<sup>34</sup> ISA 210, parágrafo 6(b)(i)–(ii)

<sup>35</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*, parágrafo 4(c)

### Supervisão pelo processo de relato financeiro (Ref: Parágrafo 35)

A49. Quando alguns, mas não todos, os indivíduos envolvidos na supervisão do processo de relato financeiro estejam também envolvidos na preparação das demonstrações financeiras, a descrição exigida no parágrafo 35 da presente ISA pode precisar de ser modificada para refletir adequadamente as circunstâncias particulares da entidade. Quando os indivíduos responsáveis pela supervisão do processo de relato financeiro forem as mesmas com responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras, não é necessário fazer referência às responsabilidades pela supervisão.

### Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafos 37 a 40)

A50. A descrição das responsabilidades do auditor exigidas nos parágrafos 37 a 40 da presente ISA pode ser adaptada para refletir a natureza da entidade, por exemplo, nos casos em que o relatório do auditor se refere a demonstrações financeiras consolidadas. O Exemplo 2 do Apêndice ilustra como isto pode ser feito.

### Objetivos do auditor (Ref: Parágrafo 38(a))

A51. O relatório do auditor explica que os objetivos de uma auditoria são expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro, e emitir um relatório que inclua a sua opinião. Estas responsabilidades contrastam com as responsabilidades do órgão de gestão pela preparação das demonstrações financeiras.

### Descrição da materialidade (Ref: Parágrafo 38(c))

A52. O Apêndice à presente ISA dá exemplos de como o requisito do parágrafo 38(c), para descrever a materialidade, poderia ser aplicado nos casos em que o referencial de relato financeiro aplicável são as IFRS. Se for utilizado outro referencial, tais exemplos podem ter que ser ajustados para refletirem a aplicação nas circunstâncias desse outro referencial.

### Responsabilidades do auditor relativas à ISA 701 (Ref: Parágrafo 40(c))

A53. O auditor pode também considerar útil dar informações adicionais sobre as suas responsabilidades para além do que está previsto no parágrafo 40(c). Por exemplo, o auditor pode fazer referência ao requisito do parágrafo 9 da ISA 701 para avaliar as matérias que requerem maior atenção quando executa a auditoria, tendo em atenção as áreas avaliadas de maior risco de distorção material ou os riscos significativos identificados de acordo com a ISA 315 (Revista), os julgamentos significativos do auditor relativos a áreas das demonstrações financeiras que envolvem julgamentos significativos

do órgão de gestão, incluindo estimativas contabilísticas que tenham sido identificadas como tendo um alto grau de incerteza, e os efeitos na auditoria de acontecimentos ou transações significativos ocorridos durante o período.

Onde colocar a descrição das responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras (Ref: Parágrafos 40 e 50(j))

- A54. A inclusão da informação exigida pelos parágrafos 39 a 40 desta ISA num anexo ao relatório do auditor ou, quando a lei, regulamentos ou as normas nacionais de auditoria expressamente o permitam, fazer uma referência para a página da internet de uma autoridade apropriada que contenha essa informação, pode ser uma forma útil de tornar mais racional o conteúdo do relatório. Porém, dado que a descrição das responsabilidades do auditor inclui informação que é necessária para balizar as expectativas dos utilizadores do que é uma auditoria de acordo com as ISA, exige-se que essa referência seja incluída no relatório indicando onde tal informação está acessível.

Colocação num anexo (Ref: Parágrafos 41(b) e 50(j))

- A55. O parágrafo 41 permite que o auditor inclua as declarações exigidas nos parágrafos 39 e 40 descrevendo as suas responsabilidades pela auditoria das demonstrações financeiras num anexo ao relatório de auditoria desde que seja feita referência apropriada no corpo do relatório onde ela consta. Apresenta-se a seguir um exemplo de como pode ser feita a referência a tal anexo no relatório do auditor:

### **Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras**

Os nossos objetivos consistem em obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro, e em emitir um relatório onde conste a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria executada de acordo com as ISA detetará sempre uma distorção material quando exista. As distorções podem ter origem em fraude ou erro e são considerados materiais se, isolados ou conjuntamente, se possa razoavelmente esperar que influenciem decisões económicas dos utilizadores tomadas na base dessas demonstrações financeiras.

Uma descrição mais detalhada das nossas responsabilidades pela auditoria das demonstrações financeiras está incluída no anexo X deste relatório de auditoria. Esta descrição, que está indicada em [*indicar número de página ou outra referência específica onde consta a descrição*], faz parte do nosso relatório.

Referência para uma página da internet de uma autoridade apropriada  
(Ref: Parágrafos 41(c) e 42)

- A56. O parágrafo 41 indica que o auditor pode fazer referência para a descrição das suas responsabilidades para a página da internet de uma autoridade apropriada, apenas se tal for permitido por lei, regulamento ou normas nacionais de auditoria. A informação da página da internet indicada no relatório do auditor, fazendo uma referência específica do sítio onde tal informação pode ser acedida, pode descrever o trabalho executado ou, mais em geral, descrever um trabalho de auditoria de acordo com as ISA, mas não pode ser inconsistente com a descrição exigida nos parágrafos 39 e 40 desta ISA. Isto significa que a redação utilizada para descrever as responsabilidades do auditor na página da internet pode ser mais detalhada ou abordar outras matérias relativas à auditoria, desde que tal redação reflita e não contradiga as matérias indicadas nos parágrafos 39 e 40.
- A57. Uma autoridade apropriada pode ser uma entidade emissora de normas de auditoria, um regulador, ou uma autoridade de supervisão de auditoria nacionais. Estes organismos estão bem posicionados para assegurar a correção, integralidade e contínua disponibilidade da informação normalizada. Não é apropriado que seja o auditor a manter essa página da internet. Apresenta-se a seguir um exemplo de como pode ser feita uma referência para uma página da internet no relatório do auditor:

### **Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras**

Os nossos objetivos consistem em obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro, e em emitir um relatório onde conste a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria executada de acordo com as ISA detetará sempre uma distorção material quando exista. As distorções podem ter origem em fraude ou erro e são considerados materiais se, isoladas ou conjuntamente, se possa razoavelmente esperar que influenciem decisões económicas dos utilizadores tomadas na base dessas demonstrações financeiras.

Uma descrição mais detalhada das nossas responsabilidades pela auditoria das demonstrações financeiras está disponível na página da internet de [*Organismo*] com o endereço [*endereço da página da internet*]. Essa descrição faz parte do nosso relatório.

Outras Responsabilidades de Relato (Ref: Parágrafos 43 a 45)

- A58. Em algumas jurisdições, o auditor pode ter responsabilidades adicionais de relato sobre outras matérias que sejam suplementares às suas responsabilidades segundo as ISA. Por exemplo, pode ser pedido ao auditor que relate sobre determinadas matérias que cheguem ao seu conhecimento no decurso da auditoria das demonstrações financeiras. Alternativamente, pode ser pedido

ao auditor que execute procedimentos especificados adicionais, ou que expresse uma opinião sobre matérias específicas, tais como a adequação dos livros e registos contabilísticos, controlo interno sobre o relato financeiro ou outra informação. As normas de auditoria numa jurisdição específica proporcionam muitas vezes orientação sobre as responsabilidades do auditor com respeito a responsabilidades de relato adicionais específicas nessa jurisdição.

- A59. Em alguns casos, a lei ou regulamento relevante pode exigir ou permitir que o auditor relate sobre estas responsabilidades adicionais no seu relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras. Noutros casos, pode ser exigido ou permitido ao auditor que relate sobre elas num relatório separado.
- A60. Os parágrafos 43 a 45 desta ISA permitem que as responsabilidades do auditor de acordo com as ISA e outras responsabilidades de relato possam ser apresentadas em conjunto, mas apenas se elas abordarem os mesmos tópicos e a redação do relatório de auditoria distinguir claramente umas das outras. Esta distinção pode tornar necessário que o relatório do auditor refira a origem dessas outras responsabilidades e declare que tais responsabilidades estão para além das exigidas nas ISA. Caso contrário, estas responsabilidades adicionais de relato devem ser abordadas numa secção separada do relatório com o título “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares” ou outro, conforme apropriado para o conteúdo da secção em causa. Para estes casos, o parágrafo 44 exige que o auditor inclua as suas responsabilidades segundo as ISA sob o título “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras”.

#### Nome do Sócio Responsável (Ref: Parágrafo 46)

- A61. A ISQC 1<sup>36</sup> exige que a firma estabeleça políticas e procedimentos que proporcionem garantia razoável de que os trabalhos são executados de acordo com as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis. Não obstante os requisitos da ISQC 1, a indicação do nome do sócio responsável proporciona maior transparência aos utilizadores do relatório de auditoria relativo a um conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade geral de uma entidade cotada.
- A62. A lei, regulamento ou normas de auditoria nacionais podem exigir que o relatório do auditor indique o nome do sócio responsável pelo trabalho relativamente à auditoria de qualquer entidade, mesmo que não cotada. Também pode ser exigido por lei, regulamento ou normas de auditoria nacionais, ou pode ele próprio decidir, incluir informação adicional para além do nome do sócio responsável, por exemplo, o número de registo profissional, que seja relevante na jurisdição onde o auditor tem atividade.

<sup>36</sup> ISQC 1, *Controlo de Qualidade para Firms que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Responsabilidade e Serviços Relacionados*, parágrafo 32

- A63. Em circunstâncias raras, o auditor pode ter informação ou experiência que indique a probabilidade de existir uma ameaça pessoal que, caso a identidade do sócio responsável pelo trabalho seja tornada pública, possa resultar em dano físico para o próprio, outras pessoas da equipa de trabalho ou pessoas das suas relações próximas. Porém, tais ameaças não incluem, por exemplo, ameaças por responsabilidade civil ou ameaças relativas a penalidades legais, regulamentares ou profissionais. Reuniões com os encarregados da governação sobre circunstâncias que possam resultar em dano físico podem proporcionar informação adicional sobre a probabilidade ou gravidade de uma ameaça pessoal significativa. A lei, regulamento ou normas nacionais de auditoria podem estabelecer requisitos adicionais que sejam relevantes para determinar se a divulgação do nome do sócio responsável pelo trabalho pode ser omitida.

Assinatura do Auditor (Ref: Parágrafo 47)

- A64. A assinatura do auditor pode ser o nome da firma de auditoria, o nome do próprio auditor ou ambos, conforme apropriado em cada jurisdição em particular. Além da assinatura, em algumas jurisdições pode ser exigido ao auditor que declare no seu relatório a sua designação profissional ou o facto de que o auditor ou a firma, conforme apropriado, foram reconhecidos pela autoridade de licenciamento apropriada nessa jurisdição.
- A65. Em alguns casos, a lei ou regulamento podem permitir o uso de assinatura eletrónica no relatório do auditor.

Data do Relatório do Auditor (Ref: Parágrafo 49)

- A66. A data do relatório do auditor informa o utilizador desse relatório que o auditor considerou o efeito de acontecimentos e transações de que tomou conhecimento e que ocorreram até aquela data. A responsabilidade do auditor por acontecimentos e transações após a data do seu relatório é tratada na ISA 560.<sup>37</sup>
- A67. Dado que a opinião do auditor é dada sobre as demonstrações financeiras e que as demonstrações financeiras são da responsabilidade do órgão de gestão, o auditor não está em posição de concluir que foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada até que todas as demonstrações que integram as demonstrações financeiras, incluindo as respetivas divulgações, tenham sido preparadas e que o órgão de gestão tenha aceite a responsabilidade pelas mesmas.
- A68. Em algumas jurisdições, a lei ou regulamento identifica os indivíduos ou os órgãos (por exemplo, os diretores) que são responsáveis por concluir

---

<sup>37</sup> ISA 560, *Acontecimentos Subsequentes*, parágrafos 10 a 17

que foram preparadas todas as demonstrações e divulgações que integram as demonstrações financeiras, e especifica o necessário processo de aprovação. Nestes casos, deve ser obtida prova dessa aprovação antes de datar o relatório sobre as demonstrações financeiras. Noutras jurisdições, porém, o processo de aprovação não está prescrito em lei ou regulamento. Nestes casos, são considerados os procedimentos que a entidade segue na preparação e finalização das suas demonstrações financeiras, tendo em vista as suas estruturas de gestão e governação, a fim de identificar os indivíduos ou o órgão com autoridade para concluir que foram preparadas todas as demonstrações que integram as demonstrações financeiras, incluindo as respetivas notas. Nalguns casos, a lei ou regulamento identifica o momento do processo de relato financeiro em que se espera que a auditoria esteja concluída.

- A69. Em algumas jurisdições, é exigida a aprovação final das demonstrações financeiras pelos acionistas antes das mesmas serem tornadas públicas. Nestas jurisdições, não é necessária a aprovação final pelos acionistas para o auditor concluir que foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada. A data da aprovação das demonstrações financeiras para efeitos das ISA é a data mais antiga em que os detentores da autoridade reconhecida determinam que foram preparadas todas as demonstrações e divulgações que integram as demonstrações financeiras, e declaram que assumiram a responsabilidade pelas mesmas.

*Relatório do Auditor Prescrito por Lei ou Regulamento (Ref: Parágrafo 50)*

- A70. A ISA 200 explica que pode ser exigido que o auditor cumpra requisitos legais ou regulamentares adicionais aos das ISA.<sup>38</sup> Quando as diferenças entre os requisitos legais ou regulamentares e os requisitos das ISA se relacionarem apenas com o formato e a redação do relatório do auditor, os requisitos do parágrafo 50(a) a (o) estabelecem os elementos mínimos a incluir no relatório para permitir uma referência às Normas Internacionais de Auditoria. Nessas circunstâncias, os requisitos dos parágrafos 21 a 49 que não estejam incluídos no parágrafo 50(a) a (o) não se aplicam incluindo, por exemplo, a ordenação exigida para as secções Opinião e Bases para a opinião.
- A71. Quando os requisitos específicos numa dada jurisdição não entram em conflito com as ISA, a adoção do formato e redação exigidos pelos parágrafos 21 a 49 da presente ISA ajuda os utilizadores do relatório do auditor a mais rapidamente reconhecê-lo como o relatório de uma auditoria conduzida de acordo com as ISA.

<sup>38</sup> ISA 200, parágrafo A57

## Informação exigida pela ISA 701 (Ref: Parágrafo 50 (h))

- A72. A lei ou regulamento pode exigir que o auditor dê informação adicional sobre a auditoria, podendo tal informação incluir que ela é consistente com os objetivos da ISA 701, ou pode prescrever a natureza e extensão da comunicação de tais matérias.
- A73. As ISA não se sobrepõem à lei ou regulamento que regule uma auditoria de demonstrações financeiras. Quando se aplicar a ISA 701, o relatório do auditor apenas pode fazer referência às ISA se, aplicando a lei ou regulamento, a secção exigida no parágrafo 50(h) da presente ISA não for inconsistente com os requisitos de relato da ISA 701. Nestas circunstâncias, o auditor pode necessitar de adaptar alguns aspetos sobre a comunicação das matérias relevantes de auditoria no seu relatório exigidas na ISA 701, por exemplo:
- Alterando o título “Matérias relevantes de auditoria”, se a lei ou regulamento determinar uma redação diferente;
  - Explicando a informação exigida na lei ou regulamento quando à natureza e extensão, por exemplo, fazendo uma referência aos artigos da lei ou regulamento e descrevendo como essa informação se relaciona com as matérias relevantes de auditoria;
  - Quando a lei ou regulamento prescrever a natureza e extensão da informação, complementando a informação prescrita para que haja uma descrição global da cada matéria relevante de auditoria consistente com o requisito do parágrafo 13 da ISA 701.
- A74. A ISA 201 aborda as circunstâncias em que a lei ou regulamento de uma jurisdição prescreve o formato e a redação do relatório de auditoria em termos significativamente diferentes dos exigidos pelas ISA, em particular no que se refere à opinião do auditor. Nestas circunstâncias, a ISA 210 exige que o auditor avalie:
- (a) Se os utilizadores poderão confundir a segurança obtida com a auditoria das demonstrações financeiras e, em caso afirmativo,
  - (b) Se a inclusão de explicações adicionais no relatório do auditor poderá mitigar possíveis equívocos.

Se o auditor concluir que as explicações adicionais no seu relatório não permitem mitigar possíveis equívocos, a ISA 210 exige que ele não aceite o trabalho de auditoria, a menos que seja obrigado a fazê-lo por lei ou regulamento. Segundo a ISA 210, uma auditoria conduzida nos termos dessa lei ou regulamento não cumpre as ISA e, conseqüentemente, o auditor não deve incluir no seu relatório qualquer referência que indique que a auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria.<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup> ISA 210, parágrafo 21



### Considerações específicas para entidades do setor público

- A75. Os auditores de entidades do setor público podem também, nos termos da lei ou regulamento, ter de relatar publicamente algumas matérias, seja no relatório de auditoria, seja em relatório suplementar, que inclua informação consistente com os objetivos da ISA 701. Nestas circunstâncias, o auditor pode ter que adaptar alguns aspetos da comunicação das matérias relevantes de auditoria no seu relatório ou incluir nele uma referência para o relatório suplementar onde conste uma descrição de tais matérias.

### *Relatório do Auditor para Auditorias Conduzidas de Acordo com as Normas de Auditoria de Uma Jurisdição Específica e as Normas Internacionais de Auditoria* (Ref: Parágrafo 51)

- A76. O auditor pode referir no seu relatório que a auditoria foi conduzida tanto de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria, como de acordo com as normas de auditoria nacionais quando tiver cumprido, para além das normas nacionais relevantes, cada uma das ISA relevantes para a auditoria.<sup>40</sup>
- A77. Não é apropriada uma referência às Normas Internacionais de Auditoria e às normas nacionais de auditoria se existir um conflito entre os requisitos das ISA e os das normas nacionais de auditoria que conduziu o auditor a formar uma opinião diferente, ou a não incluir um parágrafo de Ênfase ou um parágrafo de Outras Matérias que, nas circunstâncias particulares, seria exigido pelas ISA. Neste caso, o relatório do auditor deve referir apenas as normas de auditoria (as nacionais ou as internacionais) de acordo com as quais o relatório de auditoria foi preparado.

### **Informação Suplementar Apresentada com as Demonstrações Financeiras** (Ref: Parágrafos 53 e 54)

- A78. Em algumas circunstâncias, pode ser exigido à entidade por lei, regulamento ou normas, ou a entidade pode optar voluntariamente, por apresentar juntamente com as demonstrações financeiras informação suplementar que não é exigida pelo referencial de relato financeiro aplicável. Por exemplo, pode ser apresentada informação suplementar para aumentar a compreensão pelo utilizador do referencial de relato financeiro aplicável ou para proporcionar explicação adicional de itens específicos das demonstrações financeiras. Tal informação é geralmente apresentada em quadros suplementares ou na forma de notas adicionais.
- A79. O parágrafo 53 desta ISA refere que a opinião do auditor cobre a informação suplementar que faz parte integrante das demonstrações financeiras devido à natureza ou à forma como está apresentada. Esta avaliação é uma matéria de julgamento profissional. Por exemplo:

<sup>40</sup> ISA 200, parágrafo A58

- Quando as notas às demonstrações financeiras incluírem uma explicação ou reconciliação sobre até que ponto as demonstrações financeiras cumprem um outro referencial de relato financeiro, o auditor pode considerar este facto como informação suplementar que não está claramente diferenciada das demonstrações financeiras. A opinião do auditor pode também cobrir as notas ou quadros suplementares objeto de referência cruzada nas demonstrações financeiras.
  - Quando for divulgada separadamente uma demonstração de resultados adicional em Anexo às demonstrações financeiras que apresente itens específicos de dispêndios, o auditor pode considerar esta demonstração como informação suplementar que pode ser claramente diferenciada das demonstrações financeiras.
- A80. A informação suplementar que esteja coberta pela opinião do auditor não tem de ser especificamente referida no seu relatório quando a referência às notas na descrição das demonstrações que integram as demonstrações financeiras no relatório de auditoria for suficiente.
- A81. A lei ou regulamento pode não exigir que a informação suplementar seja auditada e o órgão de gestão pode pedir ao auditor para não incluir a informação suplementar no âmbito da auditoria das demonstrações financeiras.
- A82. A avaliação do auditor sobre se a informação suplementar não auditada está apresentada de uma maneira que possa ser entendida como coberta pela sua opinião inclui, por exemplo, o local em que essa informação é apresentada em relação às demonstrações financeiras e a qualquer informação suplementar auditada, e se está ou não claramente marcada como “não auditada”.
- A83. O órgão de gestão pode alterar a apresentação de informação suplementar não auditada que possa ser entendida como estando coberta pela opinião do auditor, por exemplo:
- Removendo quaisquer referências cruzadas nas demonstrações financeiras a quadros suplementares ou notas não auditados, para que fique suficientemente clara a demarcação entre a informação auditada e não auditada.
  - Colocando a informação suplementar não auditada fora das demonstrações financeiras ou, se tal não for possível nas circunstâncias, colocar no mínimo as notas não auditadas juntas no final das notas exigidas para as demonstrações financeiras e rotulá-las claramente como não auditadas. Notas não auditadas que estejam misturadas com as notas auditadas podem ser erradamente interpretadas como estando auditadas.
- A84. O facto de a informação suplementar não estar auditada não liberta o auditor das responsabilidades descritas na ISA 720 (Revista).

## Apêndice

(Ref: Parágrafo A19)

### **Exemplos de Relatórios do Auditor Independente sobre Demonstrações Financeiras**

- Exemplo 1: Relatório do auditor sobre demonstrações financeiras de uma entidade cotada preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada
- Exemplo 2: Relatório do auditor sobre demonstrações financeiras consolidadas de uma entidade cotada preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada
- Exemplo 3: Relatório do auditor sobre demonstrações financeiras de uma entidade não cotada preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada (onde é feita referência para informação numa página da internet de uma autoridade apropriada)
- Exemplo 4: Relatório do auditor sobre demonstrações financeiras de uma entidade não cotada preparadas de acordo com um referencial de cumprimento de finalidade geral

**Exemplo 1 – Relatório do auditor sobre demonstrações financeiras de uma entidade cotada preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada**

**Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:**

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 não é aplicável).**
- **As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as IFRS (um referencial de finalidade geral).**
- **As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.**
- **O auditor concluiu que é apropriado uma opinião não modificada (isto é, “limpa”) baseada na prova de auditoria obtida.**
- **Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria compreendem os requisitos do Código de Ética do IESBA e os requisitos da jurisdição e o auditor faz referência a ambos.**
- **Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).**
- **As matérias relevantes de auditoria foram comunicadas de acordo com a ISA 701.**
- **O auditor obteve toda a outra informação antes da data do relatório e não identificou distorções materiais nessa outra informação.**
- **As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.**
- **Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.**

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Adequado]

### Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras<sup>1</sup>

#### Opinião

Auditamos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contábilísticas significativas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

#### Bases para a Opinião

Realizamos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na seção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos do Código de Ética do IESBA e com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [*jurisdição*], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos e no Código do IESBA. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

#### Matérias Relevantes de Auditoria

As matérias relevantes de auditoria são as que, no nosso julgamento profissional, tiveram maior importância na nossa auditoria das demonstrações financeiras do período corrente. Essas matérias foram consideradas no contexto da nossa auditoria das demonstrações financeiras como um todo, e na formação da nossa opinião, e não emitimos uma opinião separada a esse respeito.

[*Descrição de cada uma das matérias de auditoria de acordo com a ISA 701.*]

---

<sup>1</sup> O subtítulo “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.

**Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, “Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas”]**

*[Relato de acordo com os requisitos da ISA 720 (Revista) – ver Exemplo 1 no Apêndice 2 da ISA 720 (Revista).]*

**Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governança pelas Demonstrações Financeiras<sup>2</sup>**

O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriadas das demonstrações financeiras de acordo com as IFRS<sup>3</sup>, e pelo controlo interno que ele determine ser necessário para permitir a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou erro.

Quando prepara demonstrações financeiras, o órgão de gestão é responsável por avaliar a capacidade de se manter em continuidade, divulgando, quando aplicável, as matérias relativas à continuidade e usando o pressuposto da continuidade a menos que o órgão de gestão tenha a intenção de liquidar a Sociedade ou cessar as operações, ou não tenha alternativa realista senão fazê-lo.

Os encarregados da governança são responsáveis pela supervisão do processo de relato financeiro da Sociedade.

**Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

Os nossos objetivos consistem em obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro, e em emitir um relatório onde conste a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria executada de acordo com as ISA detetará sempre uma distorção material quando exista. As distorções podem ter origem em fraude ou erro e são consideradas materiais se, isoladas ou conjuntamente, se possa razoavelmente esperar que influenciem decisões económicas dos utilizadores tomadas na base dessas demonstrações financeiras.

O parágrafo 41 (b) da presente ISA refere que o texto sombreado seguinte pode ser colocado num Anexo ao relatório do auditor. O parágrafo 41 (c) refere que, quando a lei, regulamento ou as normas nacionais de auditoria expressamente o permitirem, possa ser feita uma referência para uma página da internet de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do

<sup>2</sup> Nestes exemplos, os termos “órgão de gestão” e “encarregados da governança” devem ser substituídos por outros mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

<sup>3</sup> Quando a responsabilidade do órgão de gestão for preparar demonstrações financeiras que deem uma imagem verdadeira e apropriada, pode ser usada a expressão: “O órgão de gestão é responsável pela preparação de demonstrações financeiras que deem uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro e pelo ...”

auditor, em vez de a incluir no relatório do auditor, desde que a descrição na página da internet aborde, e não seja inconsistente com, a descrição das responsabilidades do auditor a seguir.

Como parte de uma auditoria de acordo com as ISA, fazemos julgamentos profissionais e mantemos ceticismo profissional durante a auditoria e, também:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção material das demonstrações financeiras, devido a fraude ou a erro, concebemos e executamos procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, e obtemos prova de auditoria que seja suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião. O risco de não detetar uma distorção material devido a fraude é maior do que o risco para uma distorção devido a erro dado que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou derrogação do controlo interno.
- Obtemos uma compreensão do controlo interno relevante para a auditoria com o objetivo de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não para expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Sociedade.<sup>4</sup>
- Avaliamos a adequação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pelo órgão de gestão.
- Concluímos sobre a apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade e, com base na prova de auditoria obtida, se existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam pôr em dúvida a capacidade da entidade em continuar as suas operações. Se concluirmos que existe uma incerteza material, devemos chamar a atenção no nosso relatório para as divulgações relacionadas incluídas nas demonstrações financeiras ou, caso essas divulgações não sejam adequadas, modificar a nossa opinião. As nossas conclusões são baseadas na prova de auditoria obtida até à data do nosso relatório. Porém, futuros acontecimentos ou condições podem levar a que a entidade descontinue as operações.
- Avaliamos a apresentação, estrutura e conteúdo global das demonstrações financeiras, incluindo as divulgações, e se essas demonstrações financeiras representam as transações e acontecimentos subjacentes de forma a atingir uma apresentação apropriada.

<sup>4</sup> Esta frase pode ser alterada, conforme apropriado, nos casos em que o auditor tenha também a responsabilidade de emitir uma opinião sobre a eficácia do controlo interno juntamente com a auditoria das demonstrações financeiras.

Comunicamos com os encarregados da governação, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e as matérias significativas de auditoria incluindo qualquer deficiência significativa de controlo interno identificada durante a auditoria.

Adicionalmente, declaramos aos encarregados da governação que cumprimos os requisitos éticos relevantes relativos à independência e comunicamos todos os relacionamentos e outras matérias que possam ser percebidas como ameaças à nossa independência e, quando aplicável, as respetivas salvaguardas.

Das matérias que comunicamos aos encarregados da governação, determinamos as que foram as mais importantes na auditoria das demonstrações financeiras do período corrente e que são as matérias relevantes de auditoria. Descrevemos essas matérias no nosso relatório de auditoria, exceto quando a lei ou regulamento proibir a sua divulgação pública ou quando, em circunstâncias raras, determinamos que a matéria não deve ser divulgada no nosso relatório porque, fazendo-o, existem consequências adversas que se espera possam ser maiores que os benefícios do interesse público.

## **Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares**

*[A forma e conteúdo desta secção do relatório do auditor irá variar em função da natureza das responsabilidades adicionais previstas na lei, regulamento ou normas de auditoria locais. As matérias relativas a lei, regulamento ou normas de auditoria (referidas como “responsabilidades adicionais de relato” devem ser incluídas nesta secção a menos que essas responsabilidades se refiram a matérias já incluídas nas responsabilidades de relato exigidas pelas ISA na secção das Responsabilidade do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras. O relato das responsabilidades adicionais que se refiram às mesmas matérias exigidas pelas ISA podem ficar juntas (isto é, incluídas na secção das Responsabilidade do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras numa sub rubrica apropriada), desde que a redação no relatório diferencie claramente as essas responsabilidades adicionais das responsabilidades de relato exigidas pelas ISA, quando tais diferenças existam.]*

O sócio responsável pela auditoria de que resultou este relatório é [nome]

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*



**Exemplo 2 – Relatório do auditor sobre demonstrações financeiras consolidadas de uma entidade cotada preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada**

Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras consolidadas de uma entidade cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 aplica-se).
- As demonstrações financeiras consolidadas são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as IFRS (um referencial de finalidade geral).
- As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras consolidadas da ISA 210.
- O auditor concluiu que é apropriado uma opinião não modificada (isto é, “limpa”) baseada na prova de auditoria obtida.
- Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os requisitos relevantes do Código de Ética do IESBA.
- Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade do grupo em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).
- As matérias relevantes de auditoria foram comunicadas de acordo com a ISA 701.
- O auditor obteve toda a outra informação antes da data do relatório e não identificou distorções materiais nessa outra informação.
- As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras consolidadas não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.
- Para além da auditoria das demonstrações financeiras consolidadas, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Adequado]

### Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas<sup>5</sup>

#### Opinião

Auditamos as demonstrações financeiras consolidadas da Sociedade ABC e suas subsidiárias (o Grupo), que compreendem a demonstração consolidada da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração consolidada do resultado integral, a demonstração consolidada das alterações no capital próprio e a demonstração consolidada dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras consolidadas, incluindo um resumo das políticas contábilísticas significativas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras consolidadas anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira consolidada do Grupo em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa consolidadas relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

#### Bases para a Opinião

Realizamos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na seção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas* deste relatório. Somos independentes do Grupo de acordo com os requisitos do Código de Ética de IESBA, e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas neste código. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

#### Matérias Relevantes de Auditoria

As matérias relevantes de auditoria são as que, no nosso julgamento profissional, tiveram maior importância na nossa auditoria das demonstrações financeiras consolidadas do período corrente. Essas matérias foram consideradas no contexto da nossa auditoria das demonstrações financeiras consolidadas como um todo, e na formação da nossa opinião, e não emitimos uma opinião separada a esse respeito.

[*Descrição de cada uma das matérias de auditoria de acordo com a ISA 701.*]

---

<sup>5</sup> O subtítulo “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.

**Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, “Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas”]**

*[Relato de acordo com os requisitos da ISA 720 (Revista) – ver Exemplo 1 no Apêndice 2 da ISA 720 (Revista).]*

**Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governança pelas Demonstrações Financeiras Consolidadas <sup>6</sup>**

O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriadas das demonstrações financeiras consolidadas de acordo com as IFRS<sup>7</sup>, e pelo controlo interno que ela determine ser necessário para permitir a preparação de demonstrações financeiras consolidadas isentas de distorção material devido a fraude ou erro.

Quando prepara demonstrações financeiras consolidadas, o órgão de gestão é responsável por avaliar a capacidade do Grupo em se manter em continuidade, divulgando, quando aplicável, as matérias relativas à continuidade e usando o pressuposto da continuidade a menos que o órgão de gestão tenha a intenção de liquidar o Grupo ou cessar as operações, ou não tenha alternativa realista senão fazê-lo.

Os encarregados da governança são responsáveis pela supervisão do processo de relato financeiro do Grupo.

**Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas**

Os nossos objetivos consistem em obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras consolidadas como um todo estão isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro, e em emitir um relatório onde conste a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria executada de acordo com as ISA detetará sempre uma distorção material quando exista. As distorções podem ter origem em fraude ou erro e são considerados materiais se, isoladas ou conjuntamente, se possa razoavelmente esperar que influenciem decisões económicas dos utilizadores tomadas na base dessas demonstrações financeiras consolidadas.

O parágrafo 41 (b) da presente ISA refere que o texto sombreado seguinte pode ser colocado num Anexo ao relatório do auditor. O parágrafo 41 (c) refere que, quando a lei, regulamento ou as normas nacionais de auditoria expressamente o permitirem, possa ser feita uma referência para uma página da internet de

<sup>6</sup> Ou outros termos como apropriado no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

<sup>7</sup> Quando a responsabilidade do órgão de gestão for preparar demonstrações financeiras que deem uma imagem verdadeira e apropriada, pode ser usada a expressão: “O órgão de gestão é responsável pela preparação de demonstrações financeiras que deem uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro e pelo ...”

uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de a incluir no relatório do auditor, desde que a descrição na página da internet aborde, e não seja inconsistente com, a descrição das responsabilidades do auditor a seguir.

Como parte de uma auditoria de acordo com as ISA, fazemos julgamentos profissionais e mantemos ceticismo profissional durante a auditoria e, também:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção material das demonstrações financeiras consolidadas, devido a fraude ou a erro, concebemos e executamos procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, e obtemos prova de auditoria que seja suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião. O risco de não detectar uma distorção material devido a fraude é maior do que o risco para uma distorção devido a erro dado que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou derrogação do controle interno.
- Obtemos uma compreensão do controle interno relevante para a auditoria com o objetivo de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não para expressar uma opinião sobre a eficácia do controle interno do Grupo.<sup>8</sup>
- Avaliamos a adequação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pelo órgão de gestão.
- Concluímos sobre a apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade e, com base na prova de auditoria obtida, se existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam pôr em dúvida a capacidade do grupo em continuar as suas operações. Se concluirmos que existe uma incerteza material, devemos chamar a atenção no nosso relatório para as divulgações relacionadas incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas ou, caso essas divulgações não sejam adequadas, modificar a nossa opinião. As nossas conclusões são baseadas na prova de auditoria obtida até à data do nosso relatório. Porém, futuros acontecimentos ou condições podem levar a que o Grupo descontinue as operações.
- Avaliamos a apresentação, estrutura e conteúdo global das demonstrações financeiras consolidadas, incluindo as divulgações, e se essas demonstrações financeiras consolidadas representam as transações e acontecimentos subjacentes de forma a atingir uma apresentação apropriada.

---

<sup>8</sup> Esta frase pode ser alterada, conforme apropriado, nos casos em que o auditor tenha também a responsabilidade de emitir uma opinião sobre a eficácia do controle interno juntamente com a auditoria das demonstrações financeiras.

- Obtemos prova de auditoria suficiente e apropriada relativa à informação financeira das entidades ou atividades dentro do Grupo para expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras consolidadas. Somos responsáveis pela orientação, supervisão e desempenho da auditoria do grupo e somos os responsáveis finais pela nossa opinião de auditoria.

Comunicamos com os encarregados da governação, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e as matérias significativas de auditoria incluindo qualquer deficiência significativa de controlo interno identificada durante a auditoria.

Adicionalmente, declaramos aos encarregados da governação que cumprimos os requisitos éticos relevantes relativos à independência e comunicamos todos os relacionamentos e outras matérias que possam ser percebidas como ameaças à nossa independência e, quando aplicável, as respetivas salvaguardas.

Das matérias que comunicamos aos encarregados da governação, determinamos as que foram as mais importantes na auditoria das demonstrações financeiras consolidadas do período corrente e que são as matérias relevantes de auditoria. Descrevemos essas matérias no nosso relatório de auditoria, exceto quando a lei ou regulamento proibir a sua divulgação pública ou quando, em circunstâncias raras, determinamos que a matéria não deve ser divulgada no nosso relatório porque, fazendo-o, existem consequências adversas que se espera possam ser maiores que os benefícios do interesse público.

## Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares

*[A forma e conteúdo desta secção do relatório do auditor irá variar em função da natureza das responsabilidades adicionais previstas na lei, regulamento ou normas de auditoria locais. As matérias relativas a lei, regulamento ou normas de auditoria (referidas como “responsabilidades adicionais de relato”) devem ser incluídas nesta secção a menos que essas responsabilidades se refiram a matérias já incluídas nas responsabilidades de relato exigidas pelas ISA na secção das Responsabilidade do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas. O relato das responsabilidades adicionais que se refiram às mesmas matérias exigidas pelas ISA podem ficar juntas (isto é, incluídas na secção das Responsabilidade do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas numa sub rubrica apropriada), desde que a redação no relatório diferencie claramente as essas responsabilidades adicionais das responsabilidades de relato exigidas pelas ISA, quando tais diferenças existam.]*

O sócio responsável pela auditoria de que resultou este relatório é [nome]

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

**Exemplo 3 – Relatório do auditor sobre demonstrações financeiras de uma entidade não cotada preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada**

Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade não cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 não é aplicável).
- As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as IFRS (um referencial de finalidade geral).
- As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.
- O auditor concluiu que é apropriado uma opinião não modificada (isto é, “limpa”) baseada na prova de auditoria obtida.
- Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os requisitos éticos da jurisdição.
- Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).
- Não é exigido ao auditor que comunique matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701 e este optou por não o fazer.
- O auditor obteve toda a outra informação antes da data do relatório e não identificou distorções materiais nessa outra informação.
- As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.
- O auditor não tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.
- O auditor decidiu fazer referência à descrição das suas responsabilidades que estão incluídas num sítio da internet de uma autoridade apropriada.

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Adequado]

### Opinião

Auditámos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

### Bases para a Opinião

Realizámos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [*jurisdição*], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

### Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, “Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas”]

[*Relato de acordo com os requisitos da ISA 720 (Revista) – ver Exemplo 1 no Apêndice 2 da ISA 720 (Revista).*]

### Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras<sup>9</sup>

O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriadas das demonstrações financeiras de acordo com as IFRS<sup>10</sup>, e pelo controlo interno que ele

<sup>9</sup> Ou outros termos como apropriado no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

<sup>10</sup> Quando a responsabilidade do órgão de gestão for preparar demonstrações financeiras que deem uma imagem verdadeira e apropriada, pode ser usada a expressão: “O órgão de gestão é responsável pela preparação de demonstrações financeiras que deem uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro e pelo ...”

determine ser necessário para permitir a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou erro.

Quando prepara demonstrações financeiras, o órgão de gestão é responsável por avaliar a capacidade de se manter em continuidade, divulgando, quando aplicável, as matérias relativas à continuidade e usando o pressuposto da continuidade a menos que o órgão de gestão tenha a intenção de liquidar a Sociedade ou cessar as operações, ou não tenha alternativa realista senão fazê-lo.

Os encarregados da governação são responsáveis pela supervisão do processo de relato financeiro da Sociedade.

### **Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

Os nossos objetivos consistem em obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro, e em emitir um relatório onde conste a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria executada de acordo com as ISA detetará sempre uma distorção material quando exista. As distorções podem ter origem em fraude ou erro e são considerados materiais se, isoladas ou conjuntamente, se possa razoavelmente esperar que influenciem decisões económicas dos utilizadores tomadas na base dessas demonstrações financeiras.

Uma descrição mais detalhada das responsabilidades do auditor pela auditoria de demonstrações financeiras está disponível em [*Organização*] através do link [*link para o endereço eletrónico*]. Esta descrição faz parte do relatório do auditor.

[*Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição*]

[*Domicílio do auditor*]

[*Data*]



**Exemplo 4 – Relatório do auditor sobre demonstrações financeiras de uma entidade não cotada preparadas de acordo com um referencial de cumprimento de finalidade geral**

Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade não cotada exigida por lei ou regulamento. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 não é aplicável).
- As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com o Referencial de Relato Financeiro (Lei XYZ) da Jurisdição X (isto é, um referencial de relato financeiro, nos termos da lei ou regulamento, concebido para satisfazer as necessidades comuns de informação de um conjunto alargado de utilizadores, mas que não é um referencial de apresentação apropriada).
- As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.
- O auditor concluiu que é apropriado uma opinião não modificada (isto é, “limpa”) baseada na prova de auditoria obtida.
- Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os requisitos éticos da jurisdição.
- Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).
- Não é exigido ao auditor que comunique matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701 e este optou por não o fazer.
- O auditor obteve toda a outra informação antes da data do relatório e não identificou distorções materiais nessa outra informação.
- As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.
- O auditor não tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

[Destinatário Adequado]

### Opinião

Auditamos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem o balanço em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração dos resultados, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contábilísticas significativas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas da Sociedade estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com a Lei XYZ da Jurisdição X.

### Bases para a Opinião

Realizamos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na seção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [jurisdição], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

### Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, “Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas”]

[Relato de acordo com os requisitos da ISA 720 (Revista) – ver Exemplo 1 no Apêndice 2 da ISA 720 (Revista).]

### Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governança pelas Demonstrações Financeiras<sup>11</sup>

O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriadas das demonstrações financeiras de acordo com a Lei XYZ da Jurisdição X<sup>12</sup>, e pelo controlo interno que ele determine ser necessário para permitir a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou erro.

---

<sup>11</sup> Ou outros termos como apropriado no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

<sup>12</sup> Quando a responsabilidade do órgão de gestão for preparar demonstrações financeiras que deem uma imagem verdadeira e apropriada, pode ser usada a expressão: “O órgão de gestão é responsável pela preparação de demonstrações financeiras que deem uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro e pelo ...”

Quando prepara demonstrações financeiras, o órgão de gestão é responsável por avaliar a capacidade de se manter em continuidade, divulgando, quando aplicável, as matérias relativas à continuidade e usando o pressuposto da continuidade a menos que o órgão de gestão tenha a intenção de liquidar a Sociedade ou cessar as operações, ou não tenha alternativa realista senão fazê-lo.

Os encarregados da governação são responsáveis pela supervisão do processo de relato financeiro da Sociedade.

### **Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

Os nossos objetivos consistem em obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro, e em emitir um relatório onde conste a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria executada de acordo com as ISA detetará sempre uma distorção material quando exista. As distorções podem ter origem em fraude ou erro e são consideradas materiais se, isoladas ou conjuntamente, se possa razoavelmente esperar que influenciem decisões económicas dos utilizadores tomadas na base dessas demonstrações financeiras.

O parágrafo 41 (b) da presente ISA refere que o texto sombreado seguinte pode ser colocado num Anexo ao relatório do auditor. O parágrafo 41 (c) refere que, quando a lei, regulamento ou as normas nacionais de auditoria expressamente o permitirem, possa ser feita uma referência para uma página da internet de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de a incluir no relatório do auditor, desde que a descrição na página da internet aborde, e não seja inconsistente com, a descrição das responsabilidades do auditor a seguir.

Como parte de uma auditoria de acordo com as ISA, fazemos julgamentos profissionais e mantemos ceticismo profissional durante a auditoria e, também:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção material das demonstrações financeiras, devido a fraude ou a erro, concebemos e executamos procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, e obtemos prova de auditoria que seja suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião. O risco de não detetar uma distorção material devido a fraude é maior do que o risco para uma distorção devido a erro dado que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou derrogação do controlo interno.
- Obtemos uma compreensão do controlo interno relevante para a auditoria com o objetivo de conceber procedimentos de auditoria que sejam

apropriados nas circunstâncias, mas não para expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Sociedade.<sup>13</sup>

- Avaliamos a adequação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pelo órgão de gestão.
- Concluimos sobre a apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade e, com base na prova de auditoria obtida, se existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam pôr em dúvida a capacidade da entidade em continuar as suas operações. Se concluirmos que existe uma incerteza material, devemos chamar a atenção no nosso relatório para as divulgações relacionadas incluídas nas demonstrações financeiras ou, caso essas divulgações não sejam adequadas, modificar a nossa opinião. As nossas conclusões são baseadas na prova de auditoria obtida até à data do nosso relatório. Porém, futuros acontecimentos ou condições podem levar a que a entidade descontinue as operações.

Comunicamos com os encarregados da governação, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e as matérias significativas de auditoria incluindo qualquer deficiência significativa de controlo interno identificada durante a auditoria.

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

---

<sup>13</sup> Esta frase pode ser alterada, conforme apropriado, nos casos em que o auditor tenha também a responsabilidade de emitir uma opinião sobre a eficácia do controlo interno juntamente com a auditoria das demonstrações financeiras.

# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 701

## COMUNICAR MATÉRIAS RELEVANTES DE AUDITORIA NO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2016)

### ÍNDICE

	Parágrafos
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1–5
Data de Eficácia .....	6
<b>Objetivos</b> .....	7
<b>Definições</b> .....	8
<b>Requisitos</b>	
Determinar Matérias Relevantes de Auditoria .....	9–10
Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria .....	11–16
Comunicação com os Encarregados da Governança .....	17
Documentação .....	18
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Âmbito desta ISA .....	A1–A8
Determinar Matérias Relevantes de Auditoria .....	A9–A30
Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria .....	A31–A59
Comunicação com os Encarregados da Governança .....	A60–A63
Documentação .....	A64

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 701, *Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente*, 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 em comunicar matérias relevantes de auditoria no seu relatório. A Norma aborda os julgamentos do auditor não só quanto ao que deve comunicar, mas também quanto à forma e conteúdo da comunicação.
2. A finalidade de comunicar matérias relevantes de auditoria é aumentar o valor comunicativo do relatório do auditor, proporcionando maior transparência acerca da auditoria que foi realizada. Comunicar matérias relevantes de auditoria proporciona informações adicionais aos utilizadores das demonstrações financeiras (“utilizadores”) para os ajudar a compreenderem essas matérias que, no julgamento profissional do auditor, foram as de maior importância na auditoria das demonstrações financeiras do período corrente. Comunicar matérias relevantes de auditoria pode também ajudar os utilizadores a compreenderem a entidade e as áreas de julgamento significativo do órgão de gestão nas demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafos A1 a A4)
3. A comunicação de matérias relevantes de auditoria no relatório do auditor pode ainda proporcionar aos utilizadores uma base para um maior compromisso com o órgão de gestão e os encarregados da governação acerca de algumas matérias relativas à entidade, às demonstrações financeiras, ou à auditoria que foi realizada.
4. Comunicar matérias relevantes de auditoria no relatório do auditor insere-se no contexto da opinião que o auditor formou sobre as demonstrações financeiras como um todo. Comunicar matérias relevantes de auditoria no relatório do auditor não é:
  - (a) Um substituto de divulgações das demonstrações financeiras que o referencial de relato financeiro aplicável exige que o órgão de gestão faça, ou que sejam necessários para atingir uma apresentação apropriada;
  - (b) Um substituto para o auditor expressar uma opinião modificada quando exigido nas circunstâncias de um trabalho de auditoria específico de acordo com a ISA 705 (Revista);<sup>1</sup>
  - (c) Um substituto do relato de acordo com a ISA 570 (Revista)<sup>2</sup> quando exista uma incerteza material relativa a acontecimentos e condições que possam colocar em dúvida significativa a capacidade da entidade em se manter em continuidade; ou

---

<sup>1</sup> ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

<sup>2</sup> ISA 570 (Revista), *Continuidade*, parágrafos 22 e 23

- (d) Uma opinião separada sobre matérias individuais. (Ref: Parágrafos A5 a A8)
5. A presente ISA aplica-se a auditorias de conjuntos completos de demonstrações financeiras de finalidade geral de entidades cotadas e nas circunstâncias em que o auditor decide comunicar matérias relevantes de auditoria no seu relatório. A presente ISA também se aplica quando a lei ou regulamente exige ao auditor que comunique matérias relevantes de auditoria no seu relatório.<sup>3</sup> Porém, a ISA 705 (Revista) proíbe o auditor de comunicar matérias relevantes de auditoria quando emite uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, a menos que tal relato seja exigido por lei ou regulamento.<sup>4</sup>

### Data de Eficácia

6. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2016.

### Objetivos

7. Os objetivos do auditor são determinar as matérias relevantes de auditoria e, tendo formado uma opinião sobre as demonstrações financeiras, comunicar tais matérias descrevendo-as no seu relatório.

### Definições

8. Para efeito das ISA, é aplicável a seguinte definição:

Matérias relevantes de auditoria – As matérias que, no julgamento profissional do auditor, foram as de maior importância na auditoria das demonstrações financeiras do período corrente. As matérias relevantes de auditoria são selecionadas das matérias objeto de comunicação com os encarregados da governação.

### Requisitos

#### Determinar Matérias Relevantes de Auditoria

9. O auditor deve determinar, a partir das matérias objeto de comunicação com os encarregados da governação, aquelas que lhe exigiram uma atenção especial na execução da auditoria. Para fazer essa determinação, o auditor deve ter em consideração o seguinte: (Ref: Parágrafos A9 a A18)

<sup>3</sup> ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, parágrafos 30 e 31

<sup>4</sup> ISA 705 (Revista), parágrafo 29

- (a) Áreas avaliadas de risco de distorção material elevado, ou riscos significativos identificados de acordo com a ISA 315 (Revista).<sup>5</sup> (Ref: Parágrafos A19 a A22)
  - (b) Julgamentos significativos do auditor relativos a áreas das demonstrações financeiras que envolveram julgamento significativo do órgão de gestão, incluindo estimativas contabilísticas que sejam sujeitas a um elevado grau de incerteza de estimação. (Ref: Parágrafos A23 e A24)
  - (c) O efeito na auditoria de acontecimentos e transações significativos que ocorreram durante o período. (Ref: Parágrafos A25 a A26)
10. O auditor deve avaliar quais das matérias determinadas de acordo com o parágrafo 9 foram as de maior importância na auditoria das demonstrações financeiras do período corrente e, por isso, são as matérias relevantes de auditoria. (Ref: Parágrafos A9 a A11 e A27 a A30)

### **Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria**

11. O auditor deve descrever cada matéria relevante de auditoria, utilizando um subtítulo apropriado, numa secção separada do seu relatório sob o título “Matérias Relevantes de Auditoria”, a menos que se apliquem as circunstâncias indicadas nos parágrafos 14 ou 15. O parágrafo introdutório desta secção deve declarar que:
- (a) As matérias relevantes de auditoria são as que, no julgamento profissional do auditor, foram as mais importantes na auditoria das demonstrações financeiras [do período corrente]; e
  - (b) Essas matérias foram consideradas no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras como um todo, e na formação da opinião do auditor sobre as mesmas, e que o auditor não dá uma opinião separada sobre essas matérias. (Ref: Parágrafos A31 a A33)

### *Matérias Relevantes de Auditoria Não são um Substituto para Expressar uma Opinião Modificada*

12. O auditor não deve comunicar uma matéria na secção “Matérias Relevantes de Auditoria” do seu relatório quando lhe for exigido de acordo com a ISA 705 (Revista) que modifique a opinião em resultado dessa mesma matéria. (Ref: Parágrafo A5)

---

<sup>5</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*



*Descrições de Matérias Relevantes de Auditoria*

13. A descrição de cada matéria relevante de auditoria na respectiva secção do relatório do auditor deve incluir uma referência para as divulgações relacionadas, se existirem, nas demonstrações financeiras e deve indicar: (Ref: Parágrafos A34 a A41)
- (a) A razão pela qual a matéria foi considerada como de maior importância para a auditoria e, como tal, determinada para ser uma matéria relevante de auditoria; e (Ref: Parágrafos A42 a A45)
  - (b) Como a matéria foi tratada na auditoria. (Ref: Parágrafos A46 a A51)

*Circunstâncias em Que uma Matéria Avaliada como Matéria Relevante de Auditoria não é Comunicada no Relatório do Auditor*

14. O auditor deve descrever cada matéria relevante de auditoria no seu relatório a menos que: (Ref: Parágrafos A53 a A56)
- (a) A lei ou regulamento proíba a divulgação pública da matéria; ou (Ref: Parágrafo A52)
  - (b) Em circunstâncias extremamente raras, o auditor determine que a matéria não deve ser incluída no seu relatório porque se espera que as consequências adversas de o fazer ultrapassem os benefícios de interesse público de tal comunicação. Isto não se aplica se a entidade divulgar publicamente informação sobre a matéria.

*Interação entre Descrições de Matérias Relevantes de Auditoria e Outros Elementos Exigidos Incluídos no Relatório do Auditor*

15. Uma matéria que dê origem a uma opinião modificada de acordo com a ISA 705 (Revista), ou uma incerteza material relativa a acontecimentos ou condições que coloque dúvidas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista), são, pela sua natureza, matérias relevantes de auditoria. Porém, nestas circunstâncias, estas matérias não devem ser incluídas na secção “Matérias Relevantes de Auditoria” do relatório do auditor e os requisitos dos parágrafos 13 e 14 não se aplicam. Em vez disso, o auditor deve:
- (a) Relatar sobre essas matérias de acordo com as ISA aplicáveis; e
  - (b) Incluir uma referência na secção “Matérias Relevantes de Auditoria” para as secções “Bases para a Opinião Com Reservas (Adversa)” ou “Incerteza Material Relativa à Continuidade”. (Ref: Parágrafos A6 e A7)

*Forma e Conteúdo da Secção de Matérias Relevantes de Auditoria em Outras Circunstâncias*

16. Se o auditor determinar, dependendo dos factos e circunstâncias da entidade e da auditoria, que não há matérias relevantes de auditoria a comunicar ou que as matérias relevantes de auditoria são apenas as matérias referidas no parágrafo 15, deve incluir uma declaração a esse respeito numa secção separada do seu relatório na rubrica “Matérias Relevantes de Auditoria”. (Ref: Parágrafos A57 a A59)

**Comunicação com os Encarregados da Governação**

17. O auditor deve comunicar com os encarregados da governação:
- (a) As matérias que determinou serem matérias relevantes de auditoria; ou
  - (b) Se aplicável, dependendo dos factos e circunstâncias da entidade e da auditoria, que não há matérias relevantes de auditoria para comunicar no seu relatório. (Ref: Parágrafos A60 a A63)

**Documentação**

18. O auditor deve incluir na documentação de auditoria:<sup>6</sup> (Ref: Parágrafo A64)
- (a) As matérias que exigiram atenção significativa como determinado de acordo com o parágrafo 9, e a razão para a sua determinação de considerar ou não cada uma dessas matérias como matérias relevantes de auditoria de acordo com o parágrafo 10;
  - (b) Quando aplicável, a razão para a sua determinação de que não há matérias relevantes de auditoria para comunicar no relatório ou que as únicas matérias relevantes de auditoria para comunicar são as matérias referidas no parágrafo 15; e
  - (c) Quando aplicável, a razão para a sua determinação de não comunicar no relatório uma matéria avaliada como sendo matéria relevante de auditoria.

\*\*\*

---

<sup>6</sup> ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafos 8 a 11 e A6

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Âmbito desta ISA (Ref: Parágrafo 2)

- A1. A importância de uma matéria pode ser descrita como a sua natureza relativa tendo em conta o contexto. A importância de uma matéria é julgada pelo auditor no contexto da qual está a ser considerada. A importância pode ser considerada no contexto de fatores quantitativos e qualitativos, tais como magnitude relativa, natureza e efeito no assunto em apreciação e os interesses expressos de utilizadores ou destinatários. Isto envolve uma análise objetiva dos factos e circunstâncias, incluindo a natureza e extensão da comunicação com os encarregados da governação.
- A2. Os utilizadores das demonstrações financeiras expressaram interesse naquelas matérias sobre as quais o auditor teve um diálogo robusto com os encarregados da governação como parte da comunicação nos dois sentidos exigida pela ISA 260 (Revista)<sup>7</sup> e exigiram mais transparência acerca dessa comunicação. Por exemplo, os utilizadores expressaram particular interesse quanto à compreensão dos julgamentos feitos pelo auditor quando forma a opinião sobre as demonstrações financeiras como um todo, porque tais julgamentos estão muitas vezes relacionados com áreas de julgamento significativo pelo órgão de gestão quando prepara as demonstrações financeiras.
- A3. Exigir aos auditores que comuniquem matérias relevantes de auditoria no seu relatório podem também aumentar a comunicação entre o auditor e os encarregados da governação acerca dessas matérias, e pode aumentar a atenção do órgão de gestão e dos encarregados da governação para as divulgações nas demonstrações financeiras relativamente às quais é feita referência no relatório do auditor.
- A4. A ISA 3208 diz que é razoável que o auditor assuma que os utilizadores das demonstrações financeiras:
- (a) Têm um conhecimento razoável de negócios e de atividades económicas e contabilidade, e têm vontade de estudar a informação constante das demonstrações financeiras com razoável diligência;
  - (b) Entendem que as demonstrações financeiras são preparadas, apresentadas e auditadas com níveis de materialidade;
  - (c) Reconhecem as incertezas inerentes à mensuração de quantias baseadas no uso de estimativas, de julgamento e em considerações sobre acontecimentos futuros; e

<sup>7</sup> ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*

<sup>8</sup> ISA 320, *A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria*, parágrafo 4

- (d) Tomam decisões económicas razoáveis na base da informação constante das demonstrações financeiras.

Dado que o relatório do auditor acompanha as demonstrações financeiras auditadas, os utilizadores do relatório do auditor são considerados os mesmos que os utilizadores das demonstrações financeiras.

*Relação entre as Matérias Relevantes de Auditoria, a Opinião do Auditor e Outros Elementos do seu Relatório (Ref: Parágrafos 4, 12 e 15)*

- A5. A ISA 700 (Revista) estabelece requisitos e dá orientação para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.<sup>9</sup> Comunicar matérias relevantes de auditoria não substitui divulgações nas demonstrações financeiras que o referencial de relato financeiro aplicável exige que o órgão de gestão faça, ou que sejam necessárias para se atingir uma apresentação apropriada. A ISA 705 (Revista) aborda circunstâncias nas quais o auditor conclui que existe uma distorção material relativa à apropriação ou adequação das divulgações nas demonstrações financeiras.<sup>10</sup>
- A6. Quando o auditor expressa uma opinião com reservas ou adversa de acordo com a ISA 705 (Revista), a apresentação da descrição de uma matéria que dá origem a uma opinião modificada na secção Bases para a Opinião com Reservas (Adversa) ajuda a promover a compreensão dos utilizadores e a identificar as circunstâncias quando elas ocorrerem. A separação desta comunicação de outras matérias relevantes de auditoria descritas na secção Matérias Relevantes de Auditoria dá o destaque apropriado no relatório do auditor (ver parágrafo 15). O Apêndice à ISA 705 (Revista) inclui exemplos de como o parágrafo introdutório da secção Matérias Relevantes de Auditoria é afetado quando o auditor expressa uma opinião com reservas ou uma opinião adversa, e como são comunicadas outras matérias relevantes de auditoria no relatório do auditor. O parágrafo A58 da presente ISA exemplifica como a secção Matérias Relevantes de Auditoria é apresentada quando o auditor determinou que não há mais matérias relevantes de auditoria a comunicar para além das matérias incluídas na secção Bases para a Opinião com Reservas (Adversa) ou na secção Incerteza Material Relativa à Continuidade do relatório do auditor.
- A7. Quando o auditor expressar uma opinião com reservas ou opinião adversa, a comunicação de outras matérias relevantes de auditoria será ainda assim relevante para aumentar a compreensão da auditoria pelos utilizadores, e portanto os requisitos para determinar as matérias relevantes de auditoria aplicam-se. Porém, como uma opinião adversa é expressa em circunstâncias

---

<sup>9</sup> ISA 700 (Revista), parágrafos 10 a 15 e A1 a A15

<sup>10</sup> Ver parágrafo A7 da ISA 705 (Revista)

em que o auditor conclui que as distorções, individualmente ou agregadas, são materiais e profundas para as demonstrações financeiras:<sup>11</sup>

- (a) Dependendo da importância das matérias que deram origem à opinião adversa, o auditor pode determinar que não existem outras matérias que sejam matérias relevantes de auditoria. Nestas circunstâncias, o requisito no parágrafo 15 aplica-se (ver parágrafo A58).
- (b) Se uma ou mais matérias para além das matérias que deram origem à opinião adversa forem consideradas matérias relevantes de auditoria, é particularmente importante que as descrições dessas matérias não deem a entender que as demonstrações financeiras como um todo são mais credíveis relativamente a essas matérias do que seria apropriado nas circunstâncias, tendo em conta a opinião adversa (ver parágrafo A47).

A8. A ISA 706 (Revista)<sup>12</sup> estabelece mecanismos para os auditores de demonstrações financeiras de todas as entidades incluírem referências adicionais no relatório do auditor através do uso de parágrafos de Ênfases e parágrafos de Outras Matérias quando considerarem necessário fazê-lo. Nestes casos, estes parágrafos são apresentados no relatório separadamente da secção Matérias Relevantes de Auditoria. Quando uma matéria foi considerada matéria relevante de auditoria, o uso de tais parágrafos não é um substituto da descrição das matérias relevantes de auditoria individuais de acordo com o parágrafo 13.<sup>13</sup> A ISA 706 (Revista) proporciona orientação adicional quanto à relação entre matérias relevantes de auditoria e parágrafos de Ênfases e parágrafos de Outras Matérias de acordo com essa ISA.<sup>14</sup>

#### **Determinar Matérias Relevantes de Auditoria** (Ref: Parágrafos 9 e 10)

- A9. O processo de tomadas de decisão para determinar matérias relevantes de auditoria está concebido para seleccionar um número mais pequeno de matérias de entre as matérias comunicadas aos encarregados da governação, baseadas no julgamento do auditor acerca de quais matérias foram as mais importantes na auditoria das demonstrações financeiras do período corrente.
- A10. A determinação pelo auditor das matérias relevantes de auditoria está limitada às matérias de maior importância na auditoria de demonstrações financeiras do período corrente, mesmo quando são apresentadas demonstrações

<sup>11</sup> ISA 705 (Revista), parágrafo 8

<sup>12</sup> ISA 706 (Revista), *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente*

<sup>13</sup> Ver parágrafos 8(b) e 10(b) da ISA 706 (Revista).

<sup>14</sup> ISA 706 (Revista), parágrafos A1 a A3

financeiras comparativas (isto é, mesmo quando a opinião do auditor se refere a cada período das demonstrações financeiras apresentadas).<sup>15</sup>

- A11. Apesar de a determinação pelo auditor de matérias relevantes de auditoria ser para a auditoria de demonstrações financeiras do período corrente e a presente ISA não exigir uma atualização de matérias relevantes de auditoria incluídas em relatórios de períodos anteriores, pode mesmo assim ser útil ao auditor considerar se uma matéria que foi uma matéria relevante de auditoria no período anterior continua a ser uma matéria relevante de auditoria no período corrente.

*Matérias que exigiram uma atenção especial do auditor (Ref: Parágrafo 9)*

- A12. O conceito associado à atenção especial do auditor reconhece que uma auditoria é baseada no risco e centra-se na identificação e avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras, na conceção e execução de procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos e na obtenção de prova de auditoria que seja suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a opinião do auditor. Para uma conta de balanço, classe de transações ou divulgação em particular, quanto maior for o risco de distorção material avaliado ao nível da asserção, maior é o julgamento envolvido no planeamento e execução de procedimentos de auditoria e na avaliação dos respetivos resultados. Na conceção de procedimentos de auditoria adicionais, exige-se que o auditor obtenha prova de auditoria mais persuasiva quanto maior for a avaliação do risco.<sup>16</sup> Quando se obtém prova mais persuasiva por causa de uma avaliação de maior risco, o auditor pode aumentar a quantidade da prova ou obter prova mais relevante ou fiável, por exemplo, colocando mais ênfase na obtenção de provas de terceiros ou obtendo prova corroborativa de um conjunto de fontes independentes.<sup>17</sup>
- A13. Consequentemente, as matérias que colocam desafios ao auditor quanto à obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada ou quanto à formação da opinião sobre as demonstrações financeiras podem ser particularmente relevantes para a determinação pelo auditor de matérias relevantes de auditoria.
- A14. As áreas de especial atenção do auditor referem-se muitas vezes a áreas complexas das demonstrações financeiras e de julgamento significativo do órgão de gestão envolvendo, assim, julgamentos difíceis ou complexos por

---

<sup>15</sup> ISA 710, *Informação Comparativa – Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas*.

<sup>16</sup> ISA 330, *As Respostas do Auditor aos Riscos Avaliados*, parágrafo 7(b)

<sup>17</sup> ISA 330, parágrafo A19

parte do auditor. Por seu turno, isto afeta muitas vezes a estratégia global de auditoria, a alocação de recursos e a extensão do esforço de auditoria em relação a estas matérias. Esses efeitos podem incluir, por exemplo, a extensão do envolvimento de pessoal sénior no trabalho ou o envolvimento de um perito do auditor ou indivíduos com perícia numa área especializada de contabilidade ou auditoria, sejam eles empregados ou contratados pela firma para abordar estas áreas.

A15. Várias ISA exigem comunicações específicas com os encarregados da governação e outros que podem relacionar-se com áreas de atenção especial do auditor. Por exemplo:

- A ISA 260 (Revista) exige que o auditor comunique dificuldades significativas, se alguma, encontradas durante a auditoria com os encarregados da governação.<sup>18</sup> As ISA reconhecem dificuldades potenciais em relação, por exemplo:
  - A transações com partes relacionadas,<sup>19</sup> em particular limitações na capacidade do auditor obter prova de auditoria de que todos os restantes aspetos de uma transação com partes relacionadas (que não seja o preço) são equivalentes aos similares numa transação entre partes independentes.
  - Limitações na auditoria de um grupo, por exemplo, quando possa ter havido restrições no acesso à informação pela equipa de trabalho do grupo.<sup>20</sup>
- A ISA 220 estabelece requisitos para o sócio responsável pelo trabalho em relação às consultas apropriadas que deve fazer quanto a matérias difíceis ou litigiosas.<sup>21</sup> Por exemplo, o auditor pode ter feito consultas dentro ou fora da firma sobre uma matéria técnica significativa, consultas essas que podem ser um indicador de que se trata de uma matéria relevante de auditoria. Também se exige ao sócio responsável pelo trabalho que discuta, entre outros assuntos, matérias significativas resultantes do trabalho de auditoria com o revisor de controlo de qualidade do trabalho.<sup>22</sup>

---

<sup>18</sup> ISA 260 (Revista), parágrafos 16(b) e A21

<sup>19</sup> ISA 550, *Partes Relacionadas*, parágrafo A42

<sup>20</sup> ISA 600, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)*, parágrafo 49(d)

<sup>21</sup> ISA 220, *Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 18

<sup>22</sup> ISA 220, parágrafo 19

*Considerações na Determinação das Matérias que Exigem Atenção Especial do Auditor* (Ref: Parágrafo 9)

- A16. O auditor pode desenvolver uma visão preliminar na fase do planejamento acerca das matérias que provavelmente serão áreas de atenção significativa na auditoria e, assim, poderem ser matérias relevantes de auditoria, e pode partilhá-las com os encarregados da governação aquando da discussão do âmbito e calendários da auditoria de acordo com a ISA 260 (Revista). Contudo, a determinação das matérias relevantes de auditoria é baseada nos resultados da auditoria ou na prova obtida durante a auditoria.
- A17. O parágrafo 9 inclui considerações específicas exigidas na determinação das matérias que exigem atenção especial do auditor. Essas considerações focam-se na natureza das matérias comunicadas com os encarregados da governação que estão ligadas a matérias divulgadas nas demonstrações financeiras e que se pretende que reflitam áreas da auditoria que possam ser de particular interesse para os utilizadores. O facto de essas considerações serem exigidas não implica que as matérias com elas relacionadas sejam sempre matérias relevantes de auditoria, mas sim que as matérias relacionadas com aquelas considerações específicas são matérias relevantes de auditoria apenas se forem consideradas de maior importância na auditoria de acordo com o parágrafo 10. Como as considerações estão inter-relacionadas (por exemplo, as matérias relativas às circunstâncias descritas no parágrafo 9 (a) e (b) podem também ser identificadas como riscos significativos), a aplicabilidade de mais do que uma das considerações a uma matéria em particular comunicada com os encarregados da governação, pode aumentar a probabilidade de o auditor considerar essa matéria como matéria relevante de auditoria.
- A18. Adicionalmente às matérias relacionadas com considerações específicas exigidas no parágrafo 9, pode haver outras matérias comunicadas com os encarregados da governação que exijam atenção especial do auditor e que, por isso, podem ser consideradas matérias relevantes de auditoria de acordo com o parágrafo 10. Essas matérias podem incluir, por exemplo, as relevantes para a auditoria efetuada que podem não ser exigidas para divulgação nas demonstrações financeiras. Por exemplo, a implementação de um novo sistema de TI (ou alterações significativas num sistema de TI) no período pode ser uma área de atenção especial do auditor, em particular se essa alteração teve um efeito significativo na estratégia global de auditoria ou está relacionada com um risco significativo (por exemplo, alterações num sistema que afete o reconhecimento do rédito).



## Áreas Avaliadas de Maior Risco de Distorção Material ou de Riscos Significativos Identificados de Acordo com a ISA 315 (Revista) (Ref: Parágrafo 9(a))

- A19. A ISA 260 (Revista) exige que o auditor comunique com os encarregados da governação acerca dos riscos significativos que identificou.<sup>23</sup> O parágrafo A13 da ISA 260 (Revista) refere que o auditor pode também comunicar com os encarregados da governação acerca da forma como ele planeia abordar áreas de elevados riscos de distorção material avaliados.
- A20. A ISA 315 (Revista) define um risco significativo como um risco de distorção material identificado e avaliado que, no julgamento do auditor, exige uma consideração especial de auditoria. As áreas de julgamento significativo do órgão de gestão e de transações não usuais significativas podem ser muitas vezes identificadas como de riscos significativos. Os riscos significativos são, assim, áreas que exigem uma atenção significativa do auditor.
- A21. Porém, isto pode não ser o caso para todas as áreas significativas. Por exemplo, a ISA 240 presume que existem áreas de risco de fraude no reconhecimento do rédito e exige que o auditor trate esses riscos de distorção material avaliados devidos a fraude como riscos significativos.<sup>24</sup> Adicionalmente, a ISA 240 refere que, devido à forma imprevista de como a derrogação de controlos pelo órgão de gestão pode ocorrer, existe um risco de distorção material devido a fraude e portanto um risco significativo.<sup>25</sup> Dependendo da sua natureza, estes riscos podem não exigir atenção significativa do auditor e, assim, não serem considerados na determinação de matérias relevantes de auditoria de acordo com o parágrafo 10.
- A22. A ISA 315 (Revista) refere que a avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material ao nível de asserção pode alterar no decurso da auditoria à medida que seja obtida prova de auditoria adicional.<sup>26</sup> A revisão do risco avaliado pelo auditor e a reavaliação dos procedimentos de auditoria planeados com respeito a uma área em particular das demonstrações financeiras (isto é, uma alteração significativa na abordagem de auditoria, por exemplo, se o risco avaliado pelo auditor foi baseado numa expectativa de que alguns controlos estavam a operar com eficácia e ele obteve prova de auditoria de que tais controlos não estavam a operar durante o período coberto pela auditoria, particularmente em áreas de elevado risco de distorção material avaliado), pode resultar numa área determinada como exigindo uma atenção significativa do auditor.

<sup>23</sup> ISA 260 (Revista), parágrafo 15

<sup>24</sup> ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafos 27 e 28

<sup>25</sup> ISA 240, parágrafo 32

<sup>26</sup> ISA 315 (Revista), parágrafo 31

Julgamentos Significativos do Auditor Relativos a Áreas das Demonstrações Financeiras que Envolveram Julgamento Significativo do Órgão de Gestão, Incluindo Estimativas Contabilísticas Sujeitas a um Elevado Grau Incerteza de Estimação. (Ref: Parágrafo 9 (b))

- A23. A ISA 260 (Revista) exige que o auditor comunique com os encarregados da governação os seus pontos de vista acerca de aspetos qualitativos significativos das práticas contabilísticas da entidade, incluindo políticas contabilísticas, estimativas contabilísticas e divulgações nas demonstrações financeiras.<sup>27</sup> Em muitos casos, estas situações relacionam-se com estimativas contabilísticas críticas e respetivas divulgações, as quais são provavelmente áreas de atenção significativa do auditor, e como tal são identificadas como riscos significativos.
- A24. Porém, os utilizadores das demonstrações financeiras demonstraram o seu interesse em estimativas contabilísticas que estão sujeitas a um elevado grau de incerteza de estimação (ver ISA 540 (Revista))<sup>28</sup> e que não foram determinadas como de riscos significativos. Entre outros fatores, tais estimativas estão fortemente dependentes do julgamento do órgão de gestão e são muitas vezes das áreas de maior complexidade das demonstrações financeiras, podendo exigir o envolvimento tanto de um perito do órgão de gestão como de um perito do auditor. Os utilizadores também demonstraram que as políticas contabilísticas (e alterações significativas nessas políticas) que têm um efeito significativo nas demonstrações financeiras, são relevantes para a sua compreensão das demonstrações financeiras, especialmente em circunstâncias em que as práticas da entidade não são consistentes com outras dentro da mesma indústria.

O Efeito na Auditoria de Acontecimentos e Transações Significativos que Ocorreram Durante o Período. (Ref: Parágrafo 9(c))

- A25. Os acontecimentos e transações que tenham tido um efeito significativo nas demonstrações financeiras ou na auditoria podem ser áreas de atenção significativa do auditor e podem ser identificadas como riscos significativos. Por exemplo, o auditor pode ter tido extensas discussões com o órgão de gestão e os encarregados da governação em várias fases da auditoria acerca dos efeitos nas demonstrações financeiras de transações significativas com partes relacionadas ou transações significativas que não estejam no âmbito normal da atividade da entidade ou que de outra forma possam parecer não

---

<sup>27</sup> ISA 260 (Revista), parágrafo 16(a)

<sup>28</sup> Ver parágrafos 16 e 17 da ISA 540 (Revista), *Auditar Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações*.

usuais.<sup>29</sup> O órgão de gestão pode ter feito julgamentos difíceis ou complexos em relação ao reconhecimento, mensuração, apresentação ou divulgação de tais transações, os quais podem ter tido um efeito significativo na estratégia global do auditor.

- A26. Desenvolvimentos económicos, contabilísticos, dos reguladores, da indústria ou outros que afetaram os pressupostos ou julgamentos do órgão de gestão podem também afetar a abordagem global de auditoria e resultar que uma matéria exija uma atenção significativa do auditor.

*Matérias de Maior Importância* (Ref: Parágrafo 10)

- A27. As matérias que exigiram uma atenção significativa do auditor podem também ter como resultado uma interação significativa com os encarregados da governação. A natureza e extensão da comunicação dessas matérias com os encarregados da governação proporciona muitas vezes uma indicação de quais as matérias de maior importância para a auditoria. Por exemplo, o auditor pode ter tido interações mais profundas, frequentes e robustas com os encarregados da governação sobre matérias mais difíceis e complexas, tais como a aplicação de políticas contabilísticas significativas que foram objeto julgamento significativo do auditor ou do órgão de gestão.
- A28. O conceito de matérias de maior importância é aplicado no contexto da entidade e da auditoria efetuada. Assim, a determinação e comunicação pelo auditor de matérias relevantes de auditoria tem como objetivo identificar matérias específicas da auditoria e envolvem a construção de um julgamento acerca da sua importância relativamente a outras matérias de auditoria.
- A29. As seguintes considerações adicionais podem ser relevantes para determinar a importância relativa de uma matéria comunicada com os encarregados da governação e se essa matéria é uma matéria relevante de auditoria:
- A importância da matéria para a compreensão pelos utilizadores das demonstrações financeiras como um todo e, em particular, a sua materialidade face às demonstrações financeiras.
  - A natureza da política contabilística subjacente da matéria ou a complexidade ou subjetividade envolvida na seleção pelo órgão de gestão de uma política apropriada em comparação com outras entidades da mesma indústria.
  - A natureza e materialidade, tanto qualitativa como quantitativa, das distorções corrigidas e das distorções não corrigidas acumuladas devido a fraude ou erro relativas à matéria, se existirem.

<sup>29</sup> Ver parágrafos 16(a), 16(c) e A22 e Apêndice 2 da ISA 260 (Revista).

- A natureza e extensão do esforço de auditoria necessário para tratar a matéria, incluindo:
  - A extensão de conhecimentos ou competências especializadas necessárias para aplicar procedimentos de auditoria para tratar a matéria e avaliar os resultados desses procedimentos, se existirem.
  - A natureza de consultas feitas fora da equipa de trabalho relativas à matéria.
- A natureza e gravidade de dificuldades na aplicação de procedimento de auditoria, avaliação dos resultados desses procedimentos e obtenção de prova relevante e credível na base da qual se elabora a opinião do auditor, em particular quando os seus julgamentos se tornam mais subjetivos.
- A gravidade de quaisquer deficiências de controlo identificadas relevantes em relação à matéria.
- Se a matéria envolveu um conjunto de considerações de auditoria separadas, mas relacionadas. Por exemplo, os contratos de longo prazo podem envolver atenção significativa do auditor com respeito ao reconhecimento do rédito, litígios ou outras contingências e podem ter um efeito em outras estimativas contabilísticas.

A30. A determinação sobre quais e quantas das matérias que exigiram atenção significativa do auditor são matérias de maior importância na auditoria das demonstrações financeiras do período corrente, é uma questão de julgamento profissional. O número de matérias relevantes de auditoria a incluir no relatório do auditor pode ser afetado pela dimensão e complexidade da entidade, a natureza dos negócios e do seu ambiente e os factos e circunstâncias do trabalho de auditoria. Geralmente, quanto maior for o número de matérias inicialmente determinadas como sendo matérias relevantes de auditoria, mais o auditor pode ter que reconsiderar se cada uma de tais matérias é uma matéria relevante de auditoria. Listas extensas de matérias relevantes de auditoria podem ser contrárias à definição de tais matérias sendo estas as de maior importância na auditoria.

### **Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria**

*Secção Separada das Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor*  
(Ref: Parágrafo 11)

- A31. A colocação da secção “Matérias Relevantes de Auditoria” próxima da opinião do auditor pode dar mais importância a essa informação e dar a conhecer o valor percebido da informação específica do trabalho aos utilizadores.
- A32. A ordem de apresentação das matérias na secção de Matérias Relevantes de Auditoria é uma questão de julgamento profissional. Por exemplo, essa

informação pode ser organizada por ordem de importância relativa, baseada no julgamento do auditor, ou pode corresponder à ordem pela qual as matérias são apresentadas nas demonstrações financeiras. O requisito do parágrafo 11 para incluir subtítulos pretende diferenciar essas matérias.

- A33. Quando é apresentada informação financeira comparativa, a linguagem introdutória da secção “Matérias Relevantes de Auditoria” é ajustada para chamar a atenção para o facto de as matérias relevantes de auditoria descritas serem relativas apenas à auditoria das demonstrações financeiras do período corrente e pode incluir uma referência para o período específico coberto por essas demonstrações financeiras (por exemplo, “do ano findo em 31 de dezembro de 20X1”).

#### Descrições de Matérias Relevantes de Auditoria (Ref: Parágrafo 13)

- A34. A adequação da descrição de uma matéria relevante de auditoria é uma matéria de julgamento profissional. A descrição de uma matéria relevante de auditoria pretende proporcionar uma explicação sucinta e equilibrada para permitir que os utilizadores compreendam a razão por que foi uma matéria de maior importância na auditoria e como essa matéria foi abordada durante o trabalho. A utilização limitada de termos de auditoria muito técnicos também ajuda os utilizadores que não têm um conhecimento razoável de auditoria a compreenderem as bases do foco do auditor em determinadas matérias durante a auditoria. Pretende-se que a natureza e extensão da informação proporcionada pelo auditor sejam equilibradas no contexto das responsabilidades de cada um (isto é, no sentido de o auditor proporcionar informação útil de forma concisa e compreensível, e não no sentido de inadvertidamente ser o prestador de informação original sobre a entidade).
- A35. Informação original é qualquer informação sobre a entidade que não tenha sido por si tornada pública sob qualquer forma (por exemplo, que não tenha sido incluída nas demonstrações financeiras ou outra informação disponível à data do relatório do auditor, ou abordada pelo órgão de gestão ou encarregados da governação em outras comunicações orais ou escritas, tais como o anúncio preliminar de informação financeira ou briefings com investidores). Essa informação é da responsabilidade do órgão de gestão ou encarregados da governação da entidade.
- A36. É apropriado que o auditor procure evitar que a descrição de uma matéria relevante de auditoria inadvertidamente proporcione informação original sobre a entidade. A descrição de uma matéria relevante de auditoria não é geralmente em si informação original sobre a entidade pois ela descreve a matéria no contexto da auditoria. Porém, o auditor pode considerar necessário incluir informação adicional para explicar por que razão a matéria foi considerada da maior importância na auditoria e, por isso, ter sido determinada como uma matéria relevante de auditoria, e como a matéria foi

abordada na auditoria, desde que a divulgação de tal informação não esteja proibida por lei ou regulamento. Quando tal informação for considerada necessária pelo auditor, pode encorajar o órgão de gestão ou os encarregados da governação a divulgarem informação adicional em vez de o auditor proporcionar informação original no seu relatório.

- A37. O órgão de gestão ou encarregados da governação podem decidir incluir novas divulgações ou divulgações melhoradas nas demonstrações financeiras ou no relatório de gestão sobre uma matéria relevante de auditoria tendo em conta que a matéria vai ser comunicada no relatório do auditor. Tais divulgações podem, por exemplo, ser incluídas para proporcionar informação mais robusta sobre a sensibilidade de pressupostos críticos usados em estimativas contabilísticas ou para indicar o raciocínio para aplicar uma dada prática contabilística ou política nos casos em que existem alternativas aceitáveis no referencial de relato financeiro aplicável.
- A38. A ISA 720 (Revista) define o termo relatório anual e explica que documentos tais como o relatório do órgão de gestão, comentário do órgão de gestão ou uma revisão operacional e financeira ou relatórios similares efetuados pelos encarregados da governação (ex. um relatório dos diretores), uma declaração do presidente, um relatório de governação corporativa ou relatórios de controlo interno e de avaliação de risco podem fazer parte do relatório anual.<sup>30</sup> A ISA 720 (Revista) trata da responsabilidade do auditor relacionada com outra informação incluída no relatório anual. Embora a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras não abranja a outra informação o auditor pode considerar esta informação, bem como outra informação pública disponibilizada pela entidade ou outra fonte credível, para formular a descrição de uma matéria relevante de auditoria.
- A39. A documentação de auditoria preparada durante a auditoria pode também ser útil ao auditor na formulação da descrição de uma matéria relevante de auditoria. Por exemplo, as comunicações escritas, ou a documentação do auditor sobre comunicações orais, com os encarregados da governação, bem como outra documentação de auditoria proporciona uma base útil para a comunicação no relatório do auditor. Isto porque a documentação de auditoria de acordo com a ISA 230 pretende abordar as matérias significativas durante a auditoria, as conclusões alcançadas e os julgamentos profissionais significativos feitos para alcançar essas conclusões, e serve de registo da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria efetuados, os resultados desses procedimentos e a prova de auditoria obtida. Tal documentação pode ajudar o auditor a desenvolver uma descrição das matérias relevantes de auditoria que explique a importância da matéria bem como a aplicar o requisito do parágrafo 18.

---

<sup>30</sup> ISA 720 (Revista), *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação*, parágrafos 12(a) e A1 a A3

Referência para o Local onde a Matéria está Divulgada nas Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 13)

- A40. O parágrafo 13 (a) e (b) exige que a descrição de cada matéria relevante de auditoria aborde a razão que levou o auditor a considerar a matéria como sendo de importância significativa para a auditoria e como tal matéria foi abordada na auditoria. Assim, a descrição de matérias relevantes de auditoria não é apenas a repetição do que está divulgado nas demonstrações financeiras. Porém, a referência para quaisquer divulgações relacionadas permite que os utilizadores compreenderem melhor como o órgão de gestão abordou a matéria na preparação das demonstrações financeiras.
- A41. Para além da referência para as divulgações, o auditor pode chamar a atenção para seus aspetos principais. A extensão das divulgações pelo órgão de gestão sobre aspetos específicos ou fatores relativamente a como uma matéria em particular afeta as demonstrações financeiras do período corrente, pode ajudar o auditor a referir aspetos particulares sobre como a matéria foi abordada na auditoria de tal forma que os utilizadores possam compreender por que razão a matéria é uma matéria relevante de auditoria. Por exemplo:
- Quando uma entidade inclui divulgações robustas sobre estimativas contabilísticas, o auditor pode chamar a atenção para as divulgações sobre pressupostos críticos, para o espectro de possíveis resultados, e para outras divulgações qualitativas e quantitativas relacionadas com as principais fontes de incerteza de estimação ou principais estimativas contabilísticas, como parte da abordagem para considerar por que a matéria foi considerada de maior importância na auditoria e como essa matéria foi abordada durante a auditoria.
  - Quando o auditor conclui, de acordo com a ISA 570 (Revista) que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que coloquem em dúvida a capacidade da entidade em se manter em continuidade, pode, mesmo assim, determinar que uma ou mais matérias relativas a esta conclusão que tenham surgido do seu trabalho de acordo com a ISA 570 (Revista) sejam matérias relevantes de auditoria. Nestas circunstâncias, a descrição pelo auditor destas matérias no relatório de auditoria pode incluir aspetos dos acontecimentos e condições identificados nas divulgações das demonstrações financeiras, tais como prejuízos operacionais substanciais, disponibilidade de financiamento e possível refinanciamento de empréstimos, ou não cumprimento de contratos de empréstimo, e os fatores mitigadores relacionados.<sup>31</sup>

<sup>31</sup> Ver parágrafo A3 da ISA 570 (Revista).

Razão pela qual a Matéria foi Considerada pelo Auditor como de Maior Importância para a Auditoria (Ref: Parágrafo 13(a))

- A42. A descrição de uma matéria relevante de auditoria no relatório do auditor pretende proporcionar conhecimento da razão por que a matéria foi considerada uma matéria relevante de auditoria. Assim, os requisitos nos parágrafos 9 e 10 e o material de aplicação nos parágrafos A12 a A29 relativos à determinação de matérias relevantes de auditoria podem também ser úteis para considerar como tais matérias devem ser comunicadas no relatório do auditor, Por exemplo, explicar os fatores que levaram o auditor a concluir que uma matéria específica exigiu uma atenção significativa do auditor e foi da maior importância na auditoria é provável que seja de interesse para os utilizadores.
- A43. A relevância da informação para os utilizadores é uma consideração que o auditor faz na determinação do que incluir na descrição de uma matéria relevante de auditoria. Isto pode incluir se a descrição permitiria uma melhor compreensão da auditoria e dos julgamentos do auditor.
- A44. Relacionar uma matéria diretamente para as circunstâncias específicas da entidade pode também minimizar o potencial de que tais descrições se tornem demasiado padronizadas e menos úteis no tempo. Por exemplo, algumas matérias podem ser determinadas como matérias relevantes de auditoria num setor específico dentro de um conjunto de entidades devido a circunstâncias do setor ou da complexidade subjacente de relato financeiro. Ao descrever por que o auditor considerou a matéria como de maior importância, pode ser útil que ele refira aspetos específicos da entidade (isto é, circunstâncias que afetaram os julgamentos subjacentes nas demonstrações financeiras do período corrente) para que a descrição seja mais relevante para os utilizadores. Isto também pode ser importante ao descrever uma matéria relevante de auditoria que se repete de período para período.
- A45. A descrição pode também fazer referência para as considerações principais que levaram o auditor, nas circunstâncias da auditoria, a determinar a matéria como de maior importância, por exemplo:
- Condições económicas que afetaram a capacidade do auditor em obter prova de auditoria, por exemplo, mercados sem liquidez para certos instrumentos financeiros.
  - Políticas contabilísticas novas ou emergentes, por exemplo matérias específicas à entidades ou ao setor sobre as quais a equipa de trabalho se consultou dentro da firma.
  - Alterações na estratégia ou modelo de negócios da entidade que tiveram um efeito significativo nas demonstrações financeiras.



Como a Matéria foi Abordada na Auditoria (Ref: Parágrafo 13(b))

A46. O nível de detalhe a proporcionar no relatório do auditor para descrever como uma matéria relevante de auditoria foi abordada na auditoria é uma questão de julgamento profissional. De acordo com o parágrafo 13(b), o auditor pode descrever:

- Aspectos da resposta que deu ou abordagem que teve que foram mais relevantes para a matéria ou mais específicos para a avaliação do risco de distorção material;
- Um breve resumo dos procedimentos efetuados;
- Uma indicação dos resultados dos procedimentos efetuados; ou
- Observações principais com respeito à matéria,

ou alguma combinação destes elementos.

A lei, regulamento ou as normas nacionais de auditoria podem prescrever uma forma e conteúdo específicos para a descrição de matérias relevantes de auditoria, ou podem especificar a inclusão de um ou mais desses elementos.

A47. Para que os utilizadores compreendam a importância de uma matéria relevante de auditoria no contexto da auditoria das demonstrações financeiras como um todo, e a relação entre as matérias relevantes de auditoria e outros elementos do relatório do auditor, incluindo a sua opinião, deve ser necessário cuidado para que a linguagem usada na descrição de uma tal matéria:

- Não sugira que a matéria não tenha sido resolvida apropriadamente pelo auditor quando formou a sua opinião sobre as demonstrações financeiras.
- Relacione a matéria diretamente para as circunstâncias específicas da entidade evitando linguagem genérica e harmonizada.
- Tome em consideração a forma como a matéria está tratada nas respetivas divulgações nas demonstrações financeiras, se existentes.
- Não contenha ou sugira opiniões distintas sobre elementos separados das demonstrações financeiras.

A48. A descrição de aspetos da resposta ou abordagem do auditor relativamente a uma matéria, em particular quando a abordagem de auditoria exigiu uma adaptação significativa aos factos e circunstâncias da entidade, pode ajudar os utilizadores a compreenderem circunstâncias não usuais e julgamentos significativos do auditor necessários para tratar o risco de distorção material. Adicionalmente, a abordagem de auditoria num determinado período pode ter sido influenciado por circunstâncias específicas da entidade, condições económicas, ou desenvolvimentos do setor. Também pode ser útil ao auditor para fazer referência à natureza e extensão das comunicações com os encarregados da governação acerca da matéria.

- A49. Por exemplo, ao descrever a abordagem relativamente a uma estimativa contabilística que foi identificada como tendo um alto grau de incerteza, tal como a avaliação de instrumentos financeiros complexos, o auditor pode querer salientar que empregou ou contratou um perito do auditor. Esta referência para a utilização de um perito do auditor não diminui a sua responsabilidade pela opinião sobre as demonstrações financeiras e não é por isso inconsistente com os parágrafos 14 e 15 da ISA 620.<sup>32</sup>
- A50. Pode haver desafios na descrição dos procedimentos do auditor, particularmente em áreas de auditoria complexas ou de julgamento. Em particular, pode ser difícil sumarizar os procedimentos efetuados de forma sucinta que comunique adequadamente a natureza e extensão da resposta do auditor aos riscos de distorção material avaliados, e os julgamentos significativos envolvidos. Apesar disso, o auditor pode considerar necessário descrever alguns procedimentos efetuados para comunicar de que forma a matéria foi tratada na auditoria. Essa descrição pode ser tipicamente de um nível genérico, não necessitando de uma descrição detalhada dos procedimentos.
- A51. Conforme referido no parágrafo A46, o auditor pode também fazer uma indicação do resultado da resposta que deu na descrição da matéria relevante de auditoria no seu relatório. Porém, se isto for feito, é necessária prudência para evitar que o auditor dê a impressão que a descrição transmite uma opinião separada sobre uma matéria relevante de auditoria individual ou que por qualquer forma ponha em causa a sua opinião sobre as demonstrações financeiras como um todo.

*Circunstâncias em Que uma Matéria Avaliada como Matéria Relevante de Auditoria não é Comunicada no Relatório do Auditor (Ref: Parágrafo 14)*

- A52. A lei ou regulamento pode proibir divulgação pública quer pelo órgão de gestão quer pelo auditor acerca de uma matéria específica determinada como matéria relevante de auditoria. Por exemplo, a lei ou regulamento pode especificamente proibir qualquer comunicação pública que possa prejudicar uma investigação por uma autoridade apropriada sobre um ato ilegal real ou suspeito (por exemplo, matérias que estão ou parecem estar relacionadas com branqueamento de capitais).
- A53. Como indicado no parágrafo 14(b), será muito raro que uma matéria determinada para ser uma matéria relevante de auditoria não seja comunicada no relatório do auditor. Isto porque se presume que há um benefício de interesse público em proporcionar maior transparência acerca da auditoria para os utilizadores. Assim, a decisão de não comunicar uma matéria relevante de auditoria apenas é apropriada se as consequências adversas

---

<sup>32</sup> ISA 620, *Usar o Trabalho de um Perito do Auditor*

para a entidade ou o público dessa comunicação forem vistas como de tal importância que seria de esperar com razoabilidade que ultrapassassem os benefícios de interesse público de comunicar a matéria.

A54. A determinação de não comunicar uma matéria relevante de auditoria toma em consideração os factos e circunstâncias relativos à matéria. A comunicação com o órgão de gestão e os encarregados da governação ajuda o auditor a compreender os pontos de vista do órgão de gestão acerca da importância das consequências adversas que podem surgir em resultado dessa comunicação. Em particular, a comunicação com o órgão de gestão e os encarregados da governação ajuda o auditor a substanciar o seu julgamento sobre se comunica a matéria através do seguinte:

- Apoiando-o na compreensão da razão por que a matéria não foi publicamente divulgada pela entidade (por exemplo, se a lei ou regulamento ou determinado referencial de relato financeiro permitir o adiamento da divulgação ou a não divulgação da matéria) e os pontos de vista do órgão de gestão sobre as consequências, se alguma, da divulgação. O órgão de gestão pode chamar a atenção para alguns aspetos da lei, regulamento ou outra fonte com autoridade que podem ser relevantes para a consideração de consequências adversas (por exemplo, esses aspetos podem incluir um dano para as negociações comerciais da entidade ou para a sua posição competitiva). Porém, os pontos de vista do órgão de gestão sobre as consequências adversas por si só não diminuem a necessidade do auditor para determinar se pode razoavelmente esperar-se que tais consequências ultrapassam os benefícios de interesse público da comunicação de acordo com o parágrafo 14(b).
- Salientando se houve qualquer comunicação com autoridades reguladoras ou de supervisão sobre a matéria, em particular se as discussões havidas parecem suportar as asserções do órgão de gestão sobre a razão por que a divulgação pública da matéria não é apropriada.
- Permitindo que o auditor, quando apropriado, encoraje o órgão de gestão e os encarregados da governação a fazerem a divulgação pública da informação relevante da matéria. Em particular, isto pode ser possível se as preocupações do órgão de gestão e os encarregados da governação sobre a comunicação são limitadas a alguns aspetos específicos relativos à matéria, de tal forma que alguma informação sobre a matéria pode ser menos sensível e pode ser comunicada.

O auditor também pode considerar necessário obter uma declaração escrita do órgão de gestão sobre a razão por que a divulgação pública da matéria não é apropriada, incluindo o ponto de vista do órgão de gestão sobre a importância das consequências adversas que podem surgir em resultado dessa comunicação.

- A55. Pode também ser necessário que o auditor considere as implicações de comunicar uma matéria que foi considerada como matéria relevante de auditoria à luz de requisitos éticos relevantes. Adicionalmente, pode ser exigido ao auditor por lei ou regulamento que comunique a matéria às autoridades reguladoras e de supervisão, independentemente de a mesma ser referida no relatório do auditor. Essa comunicação pode também ser útil para dar a conhecer as considerações que fez sobre as consequências adversas que possam surgir da comunicação dessa matéria.
- A56. Os aspetos que foram considerados pelo auditor quando decide não comunicar uma matéria são complexos e envolve julgamento significativo da sua parte. Consequentemente, o auditor pode considerar apropriado obter aconselhamento jurídico.

*Forma e Conteúdo das Matérias Relevantes de Auditoria noutras Circunstâncias*  
(Ref: Parágrafo 16)

- A57. O requisito expresso no parágrafo 16 aplica-se nas circunstâncias seguintes:
- (a) O auditor determina, de acordo com o parágrafo 10, que não existem matérias relevantes de auditoria (ver parágrafo A59).
  - (b) O auditor determina, de acordo com o parágrafo 14, que não incluirá uma matéria relevante de auditoria no seu relatório e que não existem outras matérias consideradas matérias relevantes de auditoria.
  - (c) As únicas matérias consideradas matérias relevantes de auditoria são as comunicadas de acordo com o parágrafo 15.
- A58. O texto seguinte exemplifica a forma como deve ser apresentada a informação no relatório do auditor quando este determinou que não existem matérias relevantes de auditoria a comunicar:

**Matérias Relevantes de Auditoria**

[Exceto quanto à matéria descrita nas secções *Bases para a Opinião Com Reservas (Adversa)* ou *Incerteza Material Relativa à Continuidade*], informamos que não existem [outras] matérias relevantes de auditoria a comunicar no nosso relatório.

- A59. A determinação de matérias relevantes de auditoria envolve um julgamento sobre a importância relativa das matérias que exigem atenção especial do auditor. Assim, será rara a circunstância em que o auditor de um conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade geral de uma entidade cotada não determine pelo menos uma matéria relevante de auditoria de entre as matérias discutidas com os encarregados da governação para incluir no seu relatório. Porém, em algumas circunstâncias (por exemplo, quando uma entidade cotada tiver poucas operações), o auditor pode determinar que não existem matérias relevantes de auditoria de acordo com o parágrafo 10 dado que não há matérias que exijam a sua atenção especial.

### **Comunicação com os Encarregados da Governação (Ref: Parágrafo 17)**

- A60. A ISA 260 (Revista) exige que o auditor comunique com os encarregados da governação em tempo oportuno.<sup>33</sup> O momento apropriado para comunicar matérias relevantes de auditoria depende das circunstâncias do trabalho. Contudo, o auditor pode comunicar a sua expectativa preliminar das matérias relevantes de auditoria quando discute o âmbito e calendário da auditoria, e pode também comunicar tais matérias quando discute as conclusões da auditoria. Esta forma de comunicação ajuda a minorar os desafios práticos que podem surgir ao tentar ter um diálogo robusto nos dois sentidos sobre matérias relevantes de auditoria apenas no momento em que as demonstrações financeiras estão a ser finalizadas.
- A61. A comunicação com os encarregados da governação permite a estes tomarem conhecimento das matérias relevantes de auditoria que o auditor tenciona incluir no seu relatório, e dá-lhes a oportunidade de procurar clarificações adicionais quando necessário. É útil que o auditor faculte aos encarregados da governação uma minuta do seu relatório para facilitar a discussão. A comunicação com os encarregados da governação reconhece a estes o seu importante papel na supervisão do processo de relato financeiro, e dá-lhes a oportunidade de compreenderem as bases que conduziram o auditor a determinar as matérias relevantes de auditoria e de como estas matérias serão descritas no seu relatório. Também permite aos encarregados da governação considerarem se é útil fazerem novas divulgações ou melhorarem divulgações existentes face ao facto de tais matérias serem incluídas no relatório do auditor.
- A62. A comunicação com os encarregados da governação exigida no parágrafo 17(a) também aborda as circunstâncias extremamente raras em que uma matéria determinada como matéria relevante de auditoria não é incluída no relatório do auditor (ver parágrafos 14 e A54).
- A63. O requisito do parágrafo 17(b) relativo à comunicação com os encarregados da governação quando o auditor determinou que não existem matérias relevantes de auditoria a incluir no seu relatório, pode proporcionar-lhe uma oportunidade para discutir com outros familiarizados com a auditoria e com as matérias significativas que surgiram (incluindo o revisor do controlo de qualidade do trabalho quando exista). Estas discussões podem fazer com que o auditor reavalie a decisão que tomou de que não existem matérias relevantes de auditoria.

<sup>33</sup> ISA 260 (Revista), parágrafo 21

**Documentação** (Ref: Parágrafo 18)

A64. O parágrafo 8 da ISA 230 exige que o auditor prepare documentação de auditoria que seja suficiente para permitir a um auditor experiente, que não tenha qualquer relação prévia com a auditoria, compreender, entre outros assuntos, os julgamentos profissionais significativos. No contexto das matérias relevantes de auditoria, estes julgamentos profissionais incluem a determinação, de entre as matérias comunicadas com os encarregados da governação, das matérias que exigiram atenção especial do auditor, bem como as que são ou não matérias relevantes de auditoria. Os julgamentos do auditor a este respeito devem ser documentados pelas comunicações que fez com os encarregados da governação, e pelos papéis de trabalho da auditoria relativos a cada matéria individual (ver parágrafo A39) bem como outra documentação de auditoria relativa aos assuntos significativos que surgiram durante a auditoria (por exemplo, um memorando de conclusões). Porém, esta ISA não exige que o auditor documente a razão por que outras matérias comunicadas com os encarregados da governação não foram matérias que exigissem atenção especial do auditor.

# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 705 (REVISTA)

## MODIFICAÇÕES À OPINIÃO NO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2016)

### ÍNDICE

	Parágrafos
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1
Tipos de Opiniões Modificadas .....	2
Data de Eficácia .....	3
<b>Objetivo</b> .....	4
<b>Definições</b> .....	5
<b>Requisitos</b>	
Circunstâncias Em que é Exigida uma Modificação à Opinião do Auditor .....	6
Determinar o Tipo de Modificação à Opinião do Auditor .....	7–15
Forma e Conteúdo do Relatório do Auditor Quando a Opinião é Modificada .....	16–29
Comunicação com os Encarregados da Governação .....	30
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Tipos de Opiniões Modificadas .....	A1
Circunstâncias Em que é Exigida uma Modificação à Opinião do Auditor .....	A2–A12
Determinar o Tipo de Modificação à Opinião do Auditor .....	A13–A16
Forma e Conteúdo do Relatório do Auditor Quando a Opinião é Modificada .....	A17–A26
Comunicação com os Encarregados da Governação .....	A27
Apêndice: Exemplos de Relatórios de Auditores com Modificações à Opinião	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*, deve ser lida no contexto da ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria em conformidade com as Normas Internacionais de Auditoria*.



## Introdução

### Âmbito desta ISA

1. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) aborda a responsabilidade do auditor em emitir um relatório apropriado nas circunstâncias em que, ao formar uma opinião de acordo com a ISA 700 (Revista),<sup>1</sup> ele conclui que é necessária uma modificação na sua opinião sobre as demonstrações financeiras. Esta ISA também aborda como a forma e conteúdo do relatório do auditor são afetados quando o auditor expressa uma opinião modificada. Em todos os casos, os requisitos de relato na ISA 700 (Revista) aplicam-se, e não são repetidos nesta ISA a não ser que sejam explicitamente tratados ou emendados pelos requisitos desta ISA.

### Tipos de Opiniões Modificadas

2. Esta ISA estabelece três tipos de opiniões modificadas, nomeadamente uma opinião com reservas, uma opinião adversa e uma escusa de opinião. A decisão sobre qual o tipo de opinião apropriado depende:
  - (a) Da natureza da matéria que dá origem à modificação, isto é, se as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas ou, no caso de uma incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada, podem estar materialmente distorcidas; e
  - (b) Do julgamento do auditor acerca da profundidade dos efeitos ou possíveis efeitos da matéria sobre as demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafo A1)

### Data de Eficácia

3. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2016.

### Objetivo

4. O objetivo do auditor é expressar claramente uma apropriada opinião modificada sobre as demonstrações financeiras, e que é necessária quando:
  - (a) O auditor concluir, baseado na prova de auditoria obtida, que as demonstrações financeiras como um todo não estão isentas de distorção material; ou
  - (b) O auditor não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material.

<sup>1</sup> ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*

## Definições

5. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
- (a) Opinião modificada – Uma opinião com reservas, uma opinião adversa ou uma escusa de opinião.
  - (b) Profundo – Termo usado, no contexto de distorções, para descrever os efeitos ou os possíveis efeitos de distorções nas demonstrações financeiras, se existirem, que não sejam detetadas devido à incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada. Os efeitos profundos nas demonstrações financeiras são os que, no julgamento do auditor:
    - (i) Não estão confinados a elementos, contas ou itens específicos das demonstrações financeiras;
    - (ii) Se confinados, representam ou podem representar uma parte substancial das demonstrações financeiras; ou
    - (iii) (c) Em relação a divulgações, são fundamentais para a compreensão das demonstrações financeiras pelos utilizadores.

## Requisitos

### Circunstâncias Em que é Exigida uma Modificação à Opinião do Auditor

6. O auditor deve modificar a opinião no seu relatório quando:
- (a) Concluir, baseado na prova de auditoria obtida, que as demonstrações financeiras como um todo não estão isentas de distorção material; ou (Ref: Parágrafos A2 a A7)
  - (b) Não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material. (Ref: Parágrafos A8 a A12)

### Determinar o Tipo de Modificação à Opinião do Auditor

#### *Opinião com Reservas*

7. O auditor deve expressar uma opinião com reservas quando:
- (a) Tendo obtido prova de auditoria suficiente e apropriada, concluir que as distorções, individualmente ou em agregado, são materiais, mas não profundas, para as demonstrações financeiras; ou
  - (b) Não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para basear a sua opinião, mas concluir que os possíveis efeitos sobre as demonstrações financeiras das distorções por detetar, se existirem, podem ser materiais, mas não profundos.

*Opinião Adversa*

8. O auditor deve expressar uma opinião adversa quando, tendo obtido prova de auditoria suficiente e apropriada, concluir que as distorções, individualmente ou em agregado, são não só materiais como profundas para as demonstrações financeiras.

*Escusa de Opinião*

9. O auditor deve emitir uma escusa de opinião quando não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para basear a sua opinião e concluir que os possíveis efeitos das distorções por detetar, se existirem, possam ser não só materiais como profundos.
10. O auditor deve emitir uma escusa de opinião quando, em circunstâncias extremamente raras que envolvam múltiplas incertezas, concluir que, não obstante ter obtido prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante a cada uma das incertezas individuais, não é possível formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras devido à potencial interação entre essas incertezas e ao seu possível efeito acumulado nas demonstrações financeiras.

*Consequência da Incapacidade para Obter Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada Devido a uma Limitação Imposta pelo Órgão de Gestão após o Auditor Ter Aceite o Trabalho*

11. Se, após aceitar o trabalho, o auditor tomar conhecimento que o órgão de gestão impôs uma limitação ao âmbito da auditoria que considera que irá provavelmente resultar na necessidade de expressar uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, deve pedir ao órgão de gestão que remova a limitação.
12. Se o órgão de gestão recusar remover a limitação referida no parágrafo 11, o auditor deve comunicar a matéria aos encarregados da governação, salvo se todos eles estiverem envolvidos na gestão da entidade,<sup>2</sup> e determinar se é possível executar procedimentos alternativos para obter prova de auditoria suficiente e apropriada.
13. Se o auditor não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada, deve determinar as implicações do seguinte modo:
  - (a) Se o auditor concluir que os possíveis efeitos nas demonstrações financeiras das distorções por detetar, se existirem, podem ser materiais, mas não profundos, deve emitir uma opinião com reservas; ou
  - (b) Se o auditor concluir que os possíveis efeitos nas demonstrações financeiras de distorções por detetar, se existirem, podem ser não só

<sup>2</sup> ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*, parágrafo 13

materiais como profundos, de tal forma que uma opinião com reservas não seria adequada para refletir a gravidade da situação, deve:

- (i) Renunciar à auditoria, quando praticável e possível segundo a lei ou regulamento aplicável; ou (Ref: Parágrafo A13)
  - (ii) Se a renúncia à auditoria antes de emitir o relatório do auditor não for praticável ou possível, emitir uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafo A14)
14. Se o auditor renunciar de acordo com o parágrafo 13(b)(i), antes da renúncia deve comunicar aos encarregados da governação quaisquer matérias respeitantes a distorções identificadas durante a auditoria que teriam dado origem a uma modificação da opinião. (Ref: Parágrafo A15)

#### *Outras Considerações Relativas a uma Opinião Adversa ou a uma Escusa de Opinião*

15. Quando o auditor considerar necessário expressar uma opinião adversa ou emitir uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras como um todo, o relatório do auditor não deve também incluir qualquer opinião não modificada com respeito ao mesmo referencial de relato financeiro sobre uma única demonstração financeira ou sobre um ou mais elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração financeira. Incluir uma tal opinião não modificada no mesmo relatório<sup>3</sup> nestas circunstâncias seria contraditório com a opinião adversa ou a escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras como um todo. (Ref: Parágrafo A16)

### **Forma e Conteúdo do Relatório do Auditor Quando a Opinião é Modificada**

#### *Opinião do Auditor*

16. Quando o auditor modificar a opinião de auditoria, deve usar o título “Opinião com Reservas”, “Opinião Adversa”, ou “Escusa de Opinião”, conforme apropriado, na secção da opinião. (Ref: Parágrafos A17 a A19)

#### *Opinião com Reservas*

17. Quando o auditor expressar uma opinião com reservas devido a uma distorção material das demonstrações financeiras, deve declarar no parágrafo de opinião que, na sua opinião, exceto quanto aos efeitos da(s) matéria(s) descrita(s) na secção Bases para a Opinião com Reservas:

---

<sup>3</sup> A ISA 805 (Revista), *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Isoladas e de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira*, aborda as circunstâncias em que um auditor é contratado para expressar uma opinião separada sobre um ou mais elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração financeira.

- (a) Quando relatar de acordo com um referencial de apresentação apropriada, se as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais (ou dão uma imagem verdadeira e apropriada de) [...] de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável]; ou
- (b) Quando relatar de acordo com um referencial de cumprimento, se as demonstrações financeiras anexas foram preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável].

Quando a modificação decorrer de uma incapacidade para obter prova de auditoria suficiente e apropriada, o auditor deve usar a frase correspondente, “exceto quanto aos possíveis efeitos da(s) matéria(s) ...”, para a opinião modificada. (Ref: Parágrafo A20)

### Opinião Adversa

- 18. Quando o auditor expressar uma opinião adversa deve declarar no parágrafo de opinião que, devido à importância da(s) matéria(s) descrita(s) na secção Bases para a Opinião Adversa:
  - (a) Quando relatar de acordo com um referencial de apresentação apropriada, as demonstrações financeiras anexas não apresentam de forma apropriada (ou não dão uma imagem verdadeira e apropriada) [...] de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável]; ou
  - (b) Quando relatar de acordo com um referencial de cumprimento, as demonstrações financeiras não foram preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável].

### Escusa de Opinião

- 19. Quando o auditor emitir uma escusa de opinião devido a uma incapacidade para obter prova de auditoria suficiente e apropriada, deve:
  - (a) Declarar que não expressa uma opinião sobre as demonstrações financeiras anexas;
  - (b) Declarar que, devido à importância da(s) matéria(s) descrita(s) na secção Bases para a Escusa de Opinião, não foi capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base para uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras; e,
  - (c) Emendar a declaração exigida pelo parágrafo 24(b) da ISA 700 (Revista), que indica que as demonstrações financeiras foram auditadas, para declarar que o auditor foi contratado para auditar as demonstrações financeiras.

## Bases para Opinião

20. Quando o auditor modifica a opinião sobre as demonstrações financeiras, deve, além dos elementos específicos exigidos pela ISA 700 (Revista): (Ref: Parágrafo A21)
  - (a) Emendar o título “Bases para a Opinião” exigido pelo parágrafo 28 da ISA 700 (Revista) para “Bases para a Opinião com Reservas”, “Bases para a Opinião Adversa” ou “Bases para a Escusa de Opinião”, conforme apropriado; e
  - (b) Dentro desta secção, incluir uma descrição da matéria que deu origem à modificação.
21. Se existir uma distorção material das demonstrações financeiras que se relacione com quantias específicas nas demonstrações financeiras (incluindo divulgações quantitativas), o auditor deve incluir na secção das Bases para a Opinião uma descrição e quantificação dos efeitos financeiros da distorção, salvo se impraticável. Caso não seja praticável quantificar os efeitos financeiros da distorção, o auditor deve declará-lo nesta secção. (Ref: Parágrafo A22)
22. Se existir uma distorção material das demonstrações financeiras relacionada com divulgações qualitativas, o auditor deve incluir na secção das Bases para a Opinião uma explicação da forma como as divulgações estão distorcidas.
23. Se existir uma distorção material das demonstrações financeiras relacionada com a falta de divulgação de informação que se exige que seja divulgada, o auditor deve:
  - (a) Discutir a falta de divulgação com os encarregados da governação;
  - (b) Descrever na secção das Bases para a Opinião a natureza da informação omitida; e
  - (c) Salvo se proibido por lei ou regulamento, incluir as divulgações omitidas, desde que seja praticável fazê-lo e o auditor tenha obtido prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da informação omitida. (Ref: Parágrafo A23)
24. Se a modificação resultar da incapacidade para obter prova de auditoria suficiente e apropriada, o auditor deve incluir na secção das Bases para a Opinião as razões dessa incapacidade.
25. Quando o auditor expressar uma opinião com reservas ou adversa, deve emendar a declaração sobre se a prova de auditoria obtida é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a sua opinião (exigida pelo parágrafo 28 (d) da ISA 700 (Revista)) no sentido de incluir as palavras “com reservas” ou “adversa”, conforme apropriado.

26. Quando o auditor emitir uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, o seu relatório não deve incluir os elementos exigidos pelo parágrafo 28 (b) e 28 (d) da ISA 700 (Revista). Esses elementos são:
- (a) Uma referência à secção do relatório onde são descritas as responsabilidades do auditor; e
  - (b) Uma declaração sobre se a prova de auditoria obtida é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a opinião do auditor.
27. Mesmo que o auditor tenha expressado uma opinião adversa ou uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, deve descrever na secção das Bases para a Opinião as razões relativas a quaisquer outras matérias de que tem conhecimento que teriam exigido uma modificação à opinião, bem como os respetivos efeitos. (Ref: Parágrafo A24)

*Descrição das Responsabilidades do Auditor Numa Auditoria de Demonstrações Financeiras Quando Emite uma Escusa de Opinião*

28. Quando o auditor emitir uma escusa de opinião devido à incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada, deve emendar a descrição das responsabilidades do auditor exigida pelos parágrafos 39 a 41 da ISA 700 (Revista) para incluir somente o seguinte: (Ref: Parágrafo A25)
- (a) Uma declaração de que a responsabilidade do auditor é a de executar uma auditoria das demonstrações financeiras da entidade de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria e emitir um relatório;
  - (b) Uma declaração de que, contudo, dado a(s) matéria(s) descritas na secção das Bases para a Escusa de Opinião, o auditor não foi capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base para uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras; e
  - (c) A declaração sobre a independência do auditor e outras responsabilidades éticas exigidas pelo parágrafo 28 (c) da ISA 700 (Revista).

*Considerações Quando o Auditor Emite uma Escusa de Opinião sobre as Demonstrações Financeiras*

29. Salvo se exigido por lei ou regulamento, quando o auditor emite uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, o relatório do auditor não deve incluir a secção de Matérias Relevantes de Auditoria de acordo com a ISA 701 ou a secção de Outra Informação de acordo com a ISA 720 (Revista)<sup>4,5</sup>. (Ref: Parágrafo A26)

<sup>4</sup> ISA 701, *Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente*, parágrafos 11 a 13

<sup>5</sup> ISA 720 (Revista), *As Responsabilidades do Auditor Relativas com Outra Informação*, parágrafo A54

## Comunicação com os Encarregados da Governação

30. Quando o auditor tiver a intenção de modificar a opinião no seu relatório, deve comunicar aos encarregados da governação as circunstâncias que conduziram à modificação prevista e a redação proposta da modificação. (Ref: Parágrafo A27)

\*\*\*

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Tipos de Opiniões Modificadas (Ref: Parágrafo 2)

- A1. A tabela a seguir ilustra a forma como o julgamento do auditor acerca da natureza da matéria que dá origem às modificações e da profundidade dos seus efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações financeiras afeta o tipo de opinião a ser expressa.

<i>Natureza da Matéria que Dá Origem à Modificação</i>	<i>Julgamento do Auditor acerca da Profundidade dos Efeitos ou Possíveis Efeitos sobre as Demonstrações Financeiras</i>	
	<i>Material mas Não Profunda</i>	<i>Material e Profunda</i>
As demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas	Opinião com reservas	Opinião adversa
Incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada	Opinião com reservas	Escusa de opinião

### Circunstâncias Em que é Exigida uma Modificação à Opinião do Auditor

#### *Natureza das Distorções Materiais* (Ref: Parágrafo 6(a))

- A2. A ISA 700 (Revista) exige que o auditor, para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, conclua se foi obtida segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material.<sup>6</sup> Esta conclusão tem em conta a avaliação feita pelo auditor das

<sup>6</sup> ISA 700 (Revista), parágrafo 11



distorções por corrigir, se existirem, nas demonstrações financeiras, de acordo com a ISA 450.<sup>7</sup>

- A3. A ISA 450 define uma distorção como uma diferença entre a quantia, classificação, apresentação ou divulgação de um item relatado nas demonstrações financeiras e a quantia, classificação, apresentação ou divulgação que seria exigida para o item ficar de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. Consequentemente, uma distorção material das demonstrações financeiras pode ocorrer em relação:
- (a) À apropriação das políticas contabilísticas selecionadas;
  - (b) À aplicação das políticas contabilísticas selecionadas; ou
  - (c) À apropriação ou adequação das divulgações nas demonstrações financeiras.

#### Apropriação das Políticas Contabilísticas Selecionadas

- A4. Em relação à apropriação das políticas contabilísticas que o órgão de gestão selecionou, as distorções materiais das demonstrações financeiras podem surgir quando, por exemplo:
- (a) As políticas contabilísticas selecionadas não são consistentes com o referencial de relato financeiro aplicável;
  - (b) As demonstrações financeiras não descrevem corretamente uma política contabilística relacionada com um item significativo na demonstração de posição financeira, na demonstração de rendimentos integral, na demonstração de alterações no capital próprio ou na demonstração de fluxos de caixa; ou
  - (c) As demonstrações financeiras não representam ou divulgam as transações e acontecimentos subjacentes de uma maneira que atinja uma apresentação apropriada.
- A5. Os referenciais de relato financeiro contêm muitas vezes requisitos para a contabilização e divulgação de alterações de políticas contabilísticas. Quando a entidade alterar a sua seleção de políticas contabilísticas significativas, pode existir uma distorção material das demonstrações financeiras quando a entidade não tiver cumprido estes requisitos.

#### Aplicação das Políticas Contabilísticas Selecionadas

- A6. Em relação à aplicação das políticas contabilísticas selecionadas, podem surgir distorções materiais:
- (a) Quando o órgão de gestão não tiver aplicado as políticas contabilísticas selecionadas de forma consistente com o referencial de relato financeiro,

<sup>7</sup> ISA 450, *Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria*, parágrafo 11

nomeadamente quando o órgão de gestão não aplicar as políticas contabilísticas selecionadas de forma consistente entre períodos ou a transações e acontecimentos similares (consistência na aplicação); ou

- (b) Devido ao método de aplicação das políticas contabilísticas selecionadas (por exemplo devido a um erro de aplicação não intencional).

#### Apropriação ou Adequação das Divulgações nas Demonstrações Financeiras

A7. Em relação à apropriação ou adequação das divulgações nas demonstrações financeiras, as distorções materiais das demonstrações financeiras podem surgir quando:

- (a) As demonstrações financeiras não incluem todas as divulgações exigidas pelo referencial de relato financeiro aplicável;
- (b) As divulgações nas demonstrações financeiras não estão apresentadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável; ou
- (c) As demonstrações financeiras não incluem as divulgações adicionais necessárias para atingir uma apresentação apropriada para além das divulgações exigidas pelo referencial de relato financeiro aplicável.

O parágrafo A17 da ISA 450 proporciona exemplos adicionais de distorções materiais que possam surgir em divulgações qualitativas.

#### *Natureza de uma Incapacidade para Obter Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada* (Ref: Parágrafo 6(b))

A8. A incapacidade do auditor para obter prova de auditoria suficiente e apropriada (também referida como uma limitação do âmbito da auditoria) pode surgir devido a:

- (a) Circunstâncias fora do controlo da entidade;
- (b) Circunstâncias relacionadas com a natureza ou oportunidade do trabalho do auditor; ou
- (c) Limitações impostas pelo órgão de gestão.

A9. Uma incapacidade para executar um procedimento específico não constitui uma limitação do âmbito da auditoria se o auditor conseguir obter prova de auditoria suficiente e apropriada através de procedimentos alternativos. Se tal não for possível, aplicam-se os requisitos dos parágrafos 7(b), 9 e 10 conforme apropriado. As limitações impostas pelo órgão de gestão podem ter outras implicações para a auditoria, nomeadamente para a avaliação pelo auditor dos riscos de fraude e a consideração sobre a continuação do trabalho.

A10. Exemplos de circunstâncias fora do controlo da entidade são situações em que:

- Os registos contabilísticos da entidade foram destruídos.
  - Os registos contabilísticos de um componente significativo foram apreendidos indefinidamente por autoridades governamentais.
- A11. Exemplos de circunstâncias relacionadas com a natureza ou oportunidade do trabalho do auditor são situações em que:
- Se exige que a entidade use o método da equivalência patrimonial para uma entidade associada e o auditor não é capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da informação financeira mais recente para avaliar se o método da equivalência patrimonial foi adequadamente aplicado.
  - A data da designação do auditor é tal que não lhe permitiu observar a contagem dos inventários físicos.
  - O auditor determina que a execução exclusiva de procedimentos substantivos não é suficiente, mas os controlos da entidade não são eficazes.
- A12. Exemplos de uma incapacidade para obter prova de auditoria suficiente e apropriada decorrente de uma limitação do âmbito da auditoria imposta pelo órgão de gestão são situações em que:
- O órgão de gestão não permite que o auditor observe a contagem dos inventários físicos.
  - O órgão de gestão não permite que o auditor peça confirmações externas de saldos de contas específicas.

### **Determinar o Tipo de Modificação à Opinião do Auditor**

*Consequência da Incapacidade em Obter Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada Devido a Limitação Imposta pelo Órgão de Gestão após o Auditor ter Aceite o Trabalho (Ref: Parágrafos 13(b)(i) - 14)*

- A13. A exequibilidade da renúncia à auditoria pode depender da fase de conclusão do trabalho no momento em que o órgão de gestão impõe a limitação de âmbito. Se o auditor já tiver completado substancialmente a auditoria pode, antes de renunciar, decidir completar a auditoria na extensão possível, emitir uma escusa de opinião e explicar a limitação de âmbito na secção das Bases para a Escusa de Opinião.
- A14. Em determinadas circunstâncias, a renúncia à auditoria pode não ser possível se a lei ou regulamento exigirem que o auditor continue o trabalho de auditoria. Este pode ser o caso de um auditor designado para auditar as demonstrações financeiras de entidades do setor público. Pode também ser o caso de jurisdições onde o auditor é designado para auditar demonstrações financeiras que cubram um período especificado ou é designado para um

período específico, ficando proibido de renunciar antes da conclusão da auditoria dessas demonstrações financeiras ou antes do período terminar, respetivamente. O auditor pode também considerar necessário incluir um parágrafo de Outras Matérias no seu relatório.<sup>8</sup>

- A15. Quando o auditor concluir que é necessário renunciar à auditoria devido a uma limitação do seu âmbito, pode existir um requisito profissional, legal ou regulamentar para o auditor comunicar as matérias relativas à renúncia do trabalho aos reguladores ou aos proprietários da entidade.

*Outras Considerações Relativas a uma Opinião Adversa ou Uma Escusa de Opinião*  
(Ref: Parágrafo 15)

- A16. Apresentam-se em seguida exemplos de circunstâncias de relato que não contradiriam a opinião adversa ou a escusa de opinião do auditor:
- A expressão de uma opinião não modificada sobre demonstrações financeiras preparadas segundo um dado referencial de relato financeiro e, dentro do mesmo relatório, a expressão de uma opinião adversa sobre as mesmas demonstrações financeiras segundo um referencial diferente.<sup>9</sup>
  - A expressão de uma escusa de opinião respeitante aos resultados de operações, bem como dos fluxos de caixa, quando relevante, e de uma opinião não modificada respeitante à posição financeira (ver a ISA 51010). Neste caso, o auditor não expressou uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras como um todo.

**Forma e Conteúdo do Relatório do Auditor Quando a Opinião é Modificada**

*Exemplos de Relatórios do Auditor* (Ref: Parágrafo 16)

- A17. Os Exemplos 1 e 2 do Apêndice contêm relatórios do auditor com opinião com reservas e opinião adversa, respetivamente, dado que as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas.
- A18. O Exemplo 3 do Apêndice contém um relatório do auditor com uma opinião com reservas porque o auditor não é capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada. O Exemplo 4 contém uma escusa de opinião devido a uma incapacidade para obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de um elemento isolado das demonstrações financeiras. O Exemplo 5 contém uma escusa de opinião devido a uma incapacidade para obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de múltiplos elementos

<sup>8</sup> ISA 706 (Revista), *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente*, parágrafo A10

<sup>9</sup> Para uma descrição desta circunstância, ver o parágrafo A31 da ISA 700 (Revista).

<sup>10</sup> ISA 510, *Trabalhos de Auditoria Iniciais – Saldos de Abertura*, parágrafo 10

das demonstrações financeiras. Nos Exemplos 4 e 5, os possíveis efeitos nas demonstrações financeiras das incapacidades são não só materiais como profundos. Os Apêndices de outras ISA que incluem requisitos de relato, incluindo a ISA 570 (Revista)<sup>11</sup>, também incluem exemplos de relatórios do auditor com opiniões modificadas.

#### *Opinião do Auditor* (Ref. Parágrafo 16)

- A19. A alteração deste título torna claro para o utilizador que a opinião do auditor está modificada e indica o tipo de modificação.

#### *Opinião com Reservas* (Ref. Parágrafo 17)

- A20. Quando o auditor expressa uma opinião com reservas, não é apropriado usar frases como “tendo em conta a explicação dada” ou “sem prejuízo de” na secção da Opinião, dado que estas não são suficientemente claras ou persuasivas.

#### *Bases para a Opinião* (Ref. Parágrafos 20, 21, 23 e 27)

- A21. A consistência no relatório do auditor ajuda a promover a sua compreensão pelos utilizadores e a identificar circunstâncias não usuais quando estas ocorrerem. Consequentemente, embora a uniformidade na redação de uma opinião modificada e na descrição das bases para a modificação possa não ser possível, é desejável que haja consistência tanto na forma como no conteúdo do relatório do auditor.
- A22. Um exemplo dos efeitos financeiros de distorções materiais que o auditor pode descrever na secção das Bases para a Opinião no relatório do auditor é a quantificação dos efeitos no imposto sobre o rendimento, no resultado antes de impostos, no resultado líquido e no capital próprio se o inventário estiver sobreavaliado.
- A23. Divulgar a informação omitida na secção das Bases para a Opinião não será praticável se:
- (a) As divulgações não foram preparadas pelo órgão de gestão ou as divulgações por qualquer razão não estão disponíveis ao auditor; ou
  - (b) No julgamento do auditor, as divulgações seriam excessivamente volumosas em relação ao seu relatório.

<sup>11</sup> ISA 570 (Revista), *Continuidade*

- A24. Uma opinião adversa ou uma escusa de opinião relativa a uma matéria específica descrita na secção das Bases para a Opinião não justifica a omissão da descrição de outras matérias identificadas que de outra forma exigiriam uma modificação da opinião do auditor. Nestes casos, a divulgação destas outras matérias de que o auditor tem conhecimento pode ser relevante para os utilizadores das demonstrações financeiras.

*Descrição das Responsabilidades do Auditor Numa Auditoria de Demonstrações Financeiras Quando Emite uma Escusa de Opinião* (Ref: Parágrafo 28)

- A25. Quando o auditor emite uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, os textos seguintes estão melhor posicionados na secção das Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras, como exemplificado nos Exemplos 4 e 5 do Apêndice desta ISA:
- O texto exigido pelo parágrafo 28(b) da ISA 700 (Revista), ajustado para declarar que a responsabilidade do auditor é a de conduzir uma auditoria das demonstrações financeiras da entidade de acordo com as ISA; e
  - O texto exigido pelo parágrafo 28(c) da ISA 700 (Revista) sobre a independência e outras responsabilidades éticas.

*Considerações Quando o Auditor Emite uma Escusa de Opinião sobre as Demonstrações Financeiras* (Ref: Parágrafo 29)

- A26. Justificar as razões para a incapacidade de o auditor obter prova de auditoria suficiente e apropriada dentro da secção das Bases para a Escusa de Opinião, proporciona informação útil para os utilizadores compreenderem porque razão o auditor emitiu uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras e podem ainda protegê-los de uma confiança inapropriada nessa demonstrações financeiras. Contudo, a comunicação de quaisquer matérias relevantes de auditoria que não sejam a(s) matéria(s) que deram origem à escusa de opinião pode sugerir que as demonstrações financeiras como um todo são mais credíveis relativamente aquelas matérias de que seria apropriado nas circunstâncias, e seria inconsistente com a escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras como um todo. De forma similar, não seria apropriado incluir uma secção de Outra Informação de acordo com a ISA 720 (Revista) que abordasse as considerações do auditor sobre a consistência da outra informação com as demonstrações financeiras. Assim, o parágrafo 29 desta ISA proíbe que se inclua uma secção de Matérias Relevantes de Auditoria ou uma secção de Outra Informação no relatório do auditor quando ele emite uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, exceto se tal for exigido por lei ou regulamento.

**Comunicação com os Encarregados da Governação** (Ref: Parágrafo 30)

- A27. Comunicar com os encarregados da governação no que respeita às circunstâncias que conduzem a uma modificação esperada na opinião do auditor e na proposta de redação da modificação possibilita que:
- (a) O auditor informe os encarregados da governação da(s) modificação(ões) esperada(s) e das razões (ou circunstâncias) que a(s) justificam;
  - (b) O auditor procure o acordo dos encarregados da governação a respeito dos factos da(s) matérias(s) que dá(ão) origem à(s) modificação(ões) esperada(s) ou confirme as matérias em que exista desacordo com o órgão de gestão; e
  - (c) Os encarregados da governação tenham uma oportunidade, quando apropriado, de facultar ao auditor mais informações e explicações sobre a(s) matéria(s) que origina(m) a(s) modificação(ões) esperada(s).

## **Apêndice**

(Ref: Parágrafos A17, A18 e A25)

### **Exemplos de Relatórios de Auditores com Modificações à Opinião**

- Exemplo 1: Um relatório que contém uma opinião com reservas devido a uma distorção material das demonstrações financeiras.
- Exemplo 2: Um relatório que contém uma opinião adversa devido a uma distorção material das demonstrações financeiras consolidadas.
- Exemplo 3: Um relatório que contém uma opinião com reservas devido à incapacidade de o auditor obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de uma associada estrangeira.
- Exemplo 4: Um relatório que contém uma escusa de opinião devido à incapacidade de o auditor obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de um elemento isolado das demonstrações financeiras consolidadas.
- Exemplo 5: Um relatório que contém uma escusa de opinião devido à incapacidade de o auditor obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de múltiplos elementos das demonstrações financeiras.



**Exemplo 1 – Opinião com reservas devido a uma distorção material das demonstrações financeiras**

Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600<sup>1</sup> não é aplicável).
- As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as IFRS (um referencial de finalidade geral).
- As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210<sup>2</sup>.
- Existe uma distorção nos inventários. A distorção é entendida como material, mas não profunda (isto é, é apropriada uma opinião com reservas).
- Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.
- Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).
- As matérias relevantes de auditoria foram comunicadas de acordo com a ISA 701.
- O auditor obteve toda a outra informação antes da data do relatório e a matéria que originou a opinião com reservas também afeta essa outra informação.
- As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.
- Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.

<sup>1</sup> ISA 600, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)*

<sup>2</sup> ISA 210, *Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria*

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Apropriado]

### **Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras<sup>3</sup>**

#### **Opinião com Reservas**

Auditámos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos da matéria descrita na secção Bases para a Opinião com Reservas, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a (ou dão uma imagem verdadeira e apropriada da) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou do) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

#### **Bases para a Opinião com Reservas**

Os inventários da sociedade estão registados na demonstração da posição financeira por xxx. O órgão de gestão não apresentou os inventários ao valor mais baixo entre o custo e o valor realizável líquido, apresentando-os exclusivamente ao custo, o que constitui um desvio às IFRS. Os registos da sociedade indicam que caso o órgão de gestão apresentasse os inventários ao valor mais baixo entre o custo e o valor realizável líquido, seria necessária uma quantia de xxx para reduzir os inventários ao seu valor realizável líquido. Consequentemente, o custo de vendas teria sido aumentado em xxx, e o imposto sobre o rendimento, o resultado líquido e capital próprio seriam reduzidos em xxx, xxx e xxx, respetivamente.

Realizámos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [jurisdição], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião com reservas.

---

<sup>3</sup> O subtítulo “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.

**Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, “Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas”]**

*[Relato de acordo com os requisitos da ISA 720 (Revista) – ver Exemplo 6 no Apêndice 2 da ISA 720 (Revista). O último parágrafo desta seção deste Exemplo deve ser adaptado para descrever a matéria que originou a opinião com reservas que também afeta a outra informação.]*

**Matérias Relevantes de Auditoria**

As matérias relevantes de auditoria são as que, no nosso julgamento profissional, tiveram maior importância na nossa auditoria das demonstrações financeiras do período corrente. Essas matérias foram consideradas no contexto da nossa auditoria das demonstrações financeiras como um todo, e na formação da nossa opinião, e não emitimos uma opinião separada a esse respeito. Além da matéria descrita na seção *Bases para a Opinião com Reservas*, decidimos que as matérias descritas a seguir são matérias relevantes de auditoria a comunicar neste relatório.

*[Descrição de cada uma das matérias de auditoria de acordo com a ISA 701.]*

**Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governança pelas Demonstrações Financeiras <sup>4</sup>**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]*

**Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]*

**Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]*

O sócio responsável pela auditoria de que resultou este relatório é *[nome]*.

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

<sup>4</sup> Nestes exemplos, os termos “órgão de gestão” e “encarregados da governança” devem ser substituídos por outros mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

**Exemplo 2 – Opinião adversa devido a uma distorção material das demonstrações financeiras consolidadas**

Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras consolidadas de uma entidade cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 é aplicável).
- As demonstrações financeiras consolidadas são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as IFRS (um referencial de finalidade geral).
- As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras consolidadas da ISA 210.
- As demonstrações financeiras consolidadas estão materialmente distorcidas devido à não consolidação de uma subsidiária. Considera-se que a distorção material é profunda para as demonstrações financeiras consolidadas. Os efeitos da distorção sobre as demonstrações financeiras consolidadas não foram determinados porque não foi praticável fazê-lo (isto é, é apropriada uma opinião adversa).
- Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.
- Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).
- A ISA 701 aplica-se. Porém, o auditor determinou que não havia matérias relevantes de auditoria a comunicar para além da descrita na secção Bases para a Opinião Adversa.
- O auditor obteve toda a outra informação antes da data do relatório e a matéria que originou a opinião adversa também afeta essa outra informação.
- As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras consolidadas não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.
- Para além da auditoria das demonstrações financeiras consolidadas, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Adequado]

### Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas<sup>5</sup>

#### Opinião Adversa

Auditamos as demonstrações financeiras consolidadas da Sociedade ABC e suas subsidiárias (o Grupo), que compreendem a demonstração consolidada da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração consolidada do resultado integral, a demonstração consolidada das alterações no capital próprio e a demonstração consolidada dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras consolidadas, incluindo um resumo das políticas contábilísticas significativas.

Em nossa opinião, dada a magnitude da matéria descrita na seção *Bases para a Opinião Adversa*, as demonstrações financeiras consolidadas anexas não apresentam de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, a (ou *não dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira consolidada do Grupo em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa consolidados relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

#### Bases para a Opinião Adversa

Conforme explicado na Nota X, o Grupo não consolidou as demonstrações financeiras da subsidiária XYZ que adquiriu durante 20X1 porque ainda não foi capaz de determinar os justos valores de alguns ativos e passivos materiais da subsidiária à data de aquisição. Este investimento encontra-se por isso contabilizado ao custo. De acordo com as IFRS, a Sociedade deveria ter consolidado esta subsidiária e deveria ter contabilizado a aquisição com base em quantias provisórias. Caso a subsidiária XYZ tivesse sido consolidada, muitos elementos das demonstrações financeiras consolidadas anexas teriam sido materialmente afetados. Os efeitos nas demonstrações financeiras consolidadas da falta de consolidação não foram determinados.

Realizamos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na seção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas* deste relatório. Somos independentes do Grupo de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [jurisdição], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião adversa.

<sup>5</sup> O subtítulo “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.

**Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, “Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas”]**

*[Relato de acordo com os requisitos da ISA 720 (Revista) – ver Exemplo 7 no Apêndice 2 da ISA 720 (Revista). O último parágrafo desta secção deste Exemplo deve ser adaptado para descrever a matéria que originou a opinião com reservas que também afeta a outra informação.]*

**Matérias Relevantes de Auditoria**

Exceto quanto à matéria descrita na secção *Bases para a Opinião Adversa*, não existem outras matérias relevantes de auditoria a comunicar neste relatório.

**Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras Consolidadas <sup>6</sup>**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 2 na ISA 700 (Revista).]*

**Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 2 na ISA 700 (Revista).]*

**Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 2 na ISA 700 (Revista).]*

O sócio responsável pela auditoria de que resultou este relatório é [nome]

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

---

<sup>6</sup> Ou outros termos mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular

**Exemplo 3 – Opinião com reservas devido à incapacidade do auditor obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de uma associada estrangeira**

Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras consolidadas de uma entidade cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 é aplicável).
- As demonstrações financeiras consolidadas são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as IFRS (um referencial de finalidade geral).
- As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras consolidadas da ISA 210.
- O auditor não foi capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante a um investimento numa associada estrangeira. Os possíveis efeitos da incapacidade em obter prova de auditoria suficiente e apropriada são considerados materiais, mas não profundos para as demonstrações financeiras consolidadas (isto é, é apropriada uma opinião com reservas).
- Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.
- Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).
- As matérias relevantes de auditoria foram comunicadas de acordo com a ISA 701.
- O auditor obteve toda a outra informação antes da data do relatório e a matéria que originou a opinião com reservas também afeta essa outra informação.
- As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.
- Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Apropriado]

### **Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas**<sup>7</sup>

#### **Opinião com Reservas**

Auditámos as demonstrações financeiras consolidadas da Sociedade ABC e suas subsidiárias (o Grupo), que compreendem a demonstração consolidada da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração consolidada do resultado integral, a demonstração consolidada das alterações no capital próprio e a demonstração consolidada dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras consolidadas, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, exceto quanto aos possíveis efeitos da matéria descrita na secção *Bases para a Opinião com Reservas*, as demonstrações financeiras consolidadas anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira consolidadas do Grupo em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa consolidados relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

#### **Bases para a Opinião com Reservas**

O investimento do Grupo na Sociedade XYZ, uma associada estrangeira adquirida durante o ano e contabilizada pelo método da equivalência patrimonial, está registado por xxx na demonstração consolidada da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1, e a parte xxx do resultado líquido da Sociedade XYZ que cabe à Sociedade ABC está incluída no resultado da Sociedade ABC relativo ao exercício findo naquela data. Não fomos capazes de obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da quantia registada do investimento da Sociedade ABC na Sociedade XYZ em 31 de dezembro de 20X1 e da parte da Sociedade ABC no resultado líquido da Sociedade XYZ relativo ao ano porque nos foi negado acesso à informação financeira, ao órgão de gestão e aos auditores da Sociedade XYZ. Consequentemente, não pudemos determinar se eram necessários quaisquer ajustamentos a estas quantias.

Realizámos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas* deste relatório. Somos independentes do Grupo de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [jurisdição],

---

<sup>7</sup> O subtítulo “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.



e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião com reservas.

**Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, “Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas”]**

*[Relato de acordo com os requisitos da ISA 720 (Revista) – ver Exemplo 6 no Apêndice 2 da ISA 720 (Revista). O último parágrafo desta secção deste Exemplo deve ser adaptado para descrever a matéria que originou a opinião com reservas que também afeta a outra informação.]*

**Matérias Relevantes de Auditoria**

As matérias relevantes de auditoria são as que, no nosso julgamento profissional, tiveram maior importância na nossa auditoria das demonstrações financeiras consolidadas do período corrente. Essas matérias foram consideradas no contexto da nossa auditoria das demonstrações financeiras consolidadas como um todo, e na formação da nossa opinião, e não emitimos uma opinião separada a esse respeito. Além da matéria descrita na secção *Bases para a Opinião com Reservas*, decidimos que as matérias descritas a seguir são matérias relevantes de auditoria a comunicar neste relatório.

*[Descrição de cada uma das matérias de auditoria de acordo com a ISA 701.]*

**Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras Consolidadas <sup>8</sup>**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 2 na ISA 700 (Revista).]*

**Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 2 na ISA 700 (Revista).]*

**Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 2 na ISA 700 (Revista).]*

O sócio responsável pela auditoria de que resultou este relatório é [nome]

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

<sup>8</sup> Ou outros termos mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular

**Exemplo 4 – Escusa de opinião devido à incapacidade do auditor obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de um elemento isolado das demonstrações financeiras consolidadas**

Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras consolidadas de uma entidade não cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 é aplicável).
- As demonstrações financeiras consolidadas são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as IFRS (um referencial de finalidade geral).
- As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras consolidadas da ISA 210.
- O auditor não foi capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de um elemento isolado das demonstrações financeiras consolidadas. Isto é, o auditor foi incapaz de obter prova de auditoria acerca da informação financeira de um investimento num empreendimento conjunto que representa mais de 90% do ativo líquido da sociedade. Os possíveis efeitos da incapacidade em obter prova de auditoria suficiente e apropriada são considerados materiais e profundos para as demonstrações financeiras consolidadas (isto é, é apropriada uma escusa de opinião).
- Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.
- As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras consolidadas não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.
- É exigida uma descrição mais limitada das responsabilidades do auditor.
- Para além da auditoria das demonstrações financeiras consolidadas, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Adequado]

### Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas<sup>9</sup>

#### Escusa de Opinião

Fomos contratados para auditar as demonstrações financeiras consolidadas da Sociedade ABC e suas subsidiárias (o Grupo), que compreendem a demonstração consolidada da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração consolidada do resultado integral, a demonstração consolidada das alterações no capital próprio e a demonstração consolidada dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras consolidadas, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Não expressamos uma opinião sobre as demonstrações financeiras consolidadas anexas do Grupo. Devido à importância da matéria descrita na secção *Bases para a Escusa de Opinião*, não fomos capazes de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base para uma opinião de auditoria sobre estas demonstrações financeiras consolidadas.

#### Bases para a Escusa de Opinião

O investimento do Grupo no empreendimento conjunto XYZ está registado por xxx na demonstração consolidada da posição financeira o qual representa mais de 90% do seu ativo líquido em 31 de dezembro de 20X1. Não nos foi permitido o acesso ao órgão de gestão nem aos auditores de XYZ, incluindo a sua documentação de auditoria. Em consequência, não pudemos determinar se eram necessários quaisquer ajustamentos respeitantes à parte proporcional do Grupo no ativo de XYZ que controla conjuntamente, à sua parte proporcional dos passivos de XYZ pelos quais é conjuntamente responsável, à sua parte proporcional nos rendimentos e nos gastos de XYZ durante o ano e aos elementos que constituem a demonstração consolidada de alterações no capital próprio e a demonstração consolidada dos fluxos de caixa.

#### Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras Consolidadas<sup>10</sup>

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 2 na ISA 700 (Revista).]

<sup>9</sup> O subtítulo “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.

<sup>10</sup> Ou outros termos mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

### **Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas**

A nossa responsabilidade é executar uma auditoria sobre as demonstrações financeiras consolidadas do Grupo de acordo as Normas Internacionais de Auditoria e emitir um relatório de auditoria. Porém, devido à matéria descrita na secção *Bases para a Escusa da Opinião*, não fomos capazes de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base para uma opinião de auditoria sobre estas demonstrações financeiras consolidadas.

Somos independentes do Grupo de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [*jurisdição*], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos.

### **Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 2 na ISA 700 (Revista)]*

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

**Exemplo 5 – Escusa de opinião devido à incapacidade do auditor obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de múltiplos elementos das demonstrações financeiras**

Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade não cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 não é aplicável).
- As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as IFRS (um referencial de finalidade geral).
- As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras consolidadas da ISA 210.
- O auditor não foi capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de múltiplos elementos das demonstrações financeiras. Isto é, o auditor foi incapaz de obter prova de auditoria acerca dos inventários e das contas a receber da entidade. Os possíveis efeitos da incapacidade em obter prova de auditoria suficiente e apropriada são considerados não só materiais como profundos para as demonstrações financeiras.
- Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.
- As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.
- É exigida uma descrição mais limitada das responsabilidades do auditor.
- Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Adequado]

### Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras <sup>11</sup>

#### Escusa de Opinião

Fomos contratados para auditar as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contábilísticas significativas.

Não expressamos uma opinião sobre as demonstrações financeiras anexas da Sociedade. Devido à importância da matéria descrita na seção *Bases para a Escusa de Opinião*, não fomos capazes de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base para uma opinião de auditoria sobre estas demonstrações financeiras.

#### Bases para a Escusa de Opinião

Fomos designados auditores da sociedade após 31 de dezembro de 20X1, pelo que não observamos a contagem dos inventários físicos no início e no fim do ano. Não conseguimos validar, através de meios alternativos, as quantidades de inventário detidas em 31 de dezembro de 20X0 e 20X1 que estão apresentadas no balanço por xxx e xxx, respectivamente. Além disso, a introdução de um novo sistema informático para as contas a receber em setembro de 20X1 resultou em numerosos erros nas contas a receber. À data do nosso relatório, o órgão de gestão tinha ainda em curso o processo de retificação das deficiências do sistema e de correção dos erros. Não fomos capazes de confirmar ou verificar através de meios alternativos as contas a receber incluídas na demonstração da posição financeira por uma quantia total de xxx em 31 de dezembro de 20X1. Em consequência destas matérias, não pudemos determinar se seriam necessários quaisquer ajustamentos relativos aos inventários e às contas a receber, registados ou por registar, e aos elementos que constituem a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa.

---

<sup>11</sup> O subtítulo “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.

## **Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras Consolidadas**<sup>12</sup>

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]*

### **Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

A nossa responsabilidade é executar uma auditoria sobre as demonstrações financeiras da Sociedade de acordo as Normas Internacionais de Auditoria e emitir um relatório de auditoria. Porém, devido à matéria descrita na secção *Bases para a Escusa da Opinião*, não fomos capazes de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base para uma opinião de auditoria sobre estas demonstrações financeiras.

Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em *[jurisdição]*, e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos.

### **Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]*

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

---

<sup>12</sup> Ou outros termos mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 706 (REVISTA)**  
**PARÁGRAFOS DE ÊNFASE E PARÁGRAFOS DE OUTRAS**  
**MATÉRIAS NO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE**

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem  
em ou após 15 de dezembro de 2016)

**ÍNDICE**

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1–4
Data de Eficácia .....	5
<b>Objetivo</b> .....	6
<b>Definições</b> .....	7
<b>Requisitos</b>	
Parágrafos de Ênfase no Relatório do Auditor .....	8–9
Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor .....	10–11
Comunicação com os Encarregados da Governança .....	12
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
A Relação entre os Parágrafos de Ênfase e as Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor .....	A1–A3
Circunstâncias em Que Pode Ser Necessário um Parágrafo de Ênfase no Relatório do Auditor .....	A4–A6
Incluir Parágrafo de Ênfase no Relatório do Auditor .....	A7–A8
Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor .....	A9–A15
Colocação dos Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor .....	A16–A17
Comunicação com os Encarregados da Governança .....	A18
Apêndice 1: Lista das ISA que Contêm Requisitos de Parágrafos de Ênfase	
Apêndice 2: Lista das ISA que Contêm Requisitos de Parágrafos de Outras Matérias	



Apêndice 3: Exemplo de um Relatório do Auditor que Inclui Matérias Relevantes de Auditoria, um Parágrafo de Ênfase e um Parágrafo de Outras Matérias

Apêndice 4: Exemplo de um Relatório do Auditor Contendo uma Opinião Com Reservas Devido a uma derrogação do Referencial de Relato Financeiro Aplicável e Que Inclui um Parágrafo de Ênfase

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 706 (Revista), *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente*, 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 as comunicações adicionais no relatório do auditor quando este considera necessário:
  - (a) Chamar a atenção dos utilizadores para uma matéria ou matérias apresentadas ou divulgadas nas demonstrações financeiras de importância tal que são fundamentais para a sua compreensão das demonstrações financeiras; ou
  - (b) Chamar a atenção dos utilizadores para qualquer matéria ou matérias não apresentadas ou divulgadas nas demonstrações financeiras que são relevantes para a sua compreensão da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório.
2. A ISA 701<sup>1</sup> estabelece requisitos e proporciona orientação quando o auditor determina existem matérias relevantes de auditoria e as comunica no seu relatório. Quando o auditor inclui uma secção de Matérias Relevantes de Auditoria no relatório, esta ISA aborda a relação entre as matérias relevantes de auditoria e qualquer comunicação adicional no relatório do auditor de acordo com esta ISA. (Ref: Parágrafos A1 a A3)
3. A ISA 570 (Revista)<sup>2</sup> e a ISA 720 (Revista)<sup>3</sup> estabelecem requisitos e proporcionam orientação sobre a comunicação no relatório do auditor relativa à continuidade e a outra informação respetivamente.
4. Os Apêndices 1 e 2 identificam as ISA que contêm requisitos específicos no sentido de o auditor incluir parágrafos de Ênfase ou parágrafos de Outras Matérias no seu relatório. Nessas circunstâncias, aplicam-se os requisitos desta ISA respeitantes à forma e apresentação de tais parágrafos. (Ref: Parágrafo A4)

### Data de Eficácia

5. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2016.

### Objetivo

6. O objetivo do auditor, tendo formado uma opinião sobre as demonstrações financeiras, é chamar a atenção dos utilizadores, quando no seu julgamento é necessário fazê-lo, através de comunicação adicional clara no seu relatório relativa a:

---

<sup>1</sup> ISA 701, *Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente*

<sup>2</sup> ISA 570 (Revista), *Continuidade*

<sup>3</sup> ISA 720 (Revista), *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação*

- (a) Uma matéria, mesmo que apropriadamente apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras, de importância tal que é fundamental para a compreensão das demonstrações financeiras por parte dos utilizadores; ou
- (b) Conforme apropriado, qualquer outra matéria que seja relevante para a compreensão da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório por parte dos utilizadores.

## Definições

- 7. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
  - (a) **Parágrafo de Ênfase** – Um parágrafo incluído no relatório do auditor que se refere a uma matéria apropriadamente apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras que, no julgamento do auditor, é de importância tal que é fundamental para a compreensão das demonstrações financeiras por parte dos utilizadores.
  - (b) **Parágrafo de Outras Matérias** – Um parágrafo incluído no relatório do auditor que se refere a uma matéria que não as matérias apresentadas ou divulgadas nas demonstrações financeiras que, no julgamento do auditor, é relevante para a compreensão da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório por parte dos utilizadores.

## Requisitos

### Parágrafos de Ênfase no Relatório do Auditor

- 8. Se o auditor considerar necessário chamar a atenção dos utilizadores para uma matéria apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras que, no seu julgamento, é de importância tal que é fundamental para a compreensão das demonstrações financeiras por parte dos utilizadores, deve incluir no seu relatório um parágrafo de Ênfase, desde que: (Ref: Parágrafos A5 e A6)
  - (a) Não seja exigido ao auditor que modifique a opinião de acordo com a ISA 705 (Revista)<sup>4</sup> como resultado da matéria; e
  - (b) Quando se aplica a ISA 701, a matéria não foi determinada como uma matéria relevante de auditoria a incluir no relatório do auditor. (Ref: Parágrafos A1 a A3)
- 9. Quando o auditor incluir um parágrafo de Ênfase no seu relatório, deve:
  - (a) Incluí-lo numa secção separada do relatório do auditor com um título apropriado que inclua o termo “Ênfase(s)”;

<sup>4</sup> ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

- (b) Incluir no parágrafo uma clara referência à matéria que está a ser enfatizada e ao sítio onde podem ser encontradas as divulgações relevantes nas demonstrações financeiras que descrevem completamente a matéria. Este parágrafo deve referir-se apenas à informação apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras; e
- (c) Indicar que a sua opinião não é modificada a respeito da matéria enfatizada. (Ref: Parágrafos A7, A8, A16 e A17)

### **Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor**

- 10. Se o auditor considerar necessário comunicar uma matéria que não as matérias que estão apresentadas ou divulgadas nas demonstrações financeiras que, no seu julgamento, é relevante para a compreensão da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório por parte dos utilizadores, o auditor deve fazê-lo num parágrafo de Outras Matérias, desde que:
  - (a) Isto não seja proibido por lei ou regulamento; e
  - (b) Quando se aplica a ISA 701, a matéria não foi determinada como uma matéria relevante de auditoria a incluir no relatório do auditor. (Ref: Parágrafos A9 a A14)
- 11. Quando o auditor incluir um parágrafo de Outras Matérias no seu relatório, deve incluir o parágrafo numa secção separada com o título “Outra(s) Matéria(s)” ou outro título apropriado. (Ref: Parágrafo A15 a A17)

### **Comunicação com os Encarregados da Governação**

- 12. Se o auditor tiver a intenção de incluir um parágrafo de Ênfase ou um parágrafo de Outras Matérias no seu relatório, deve comunicar com os encarregados da governação a respeito dessa intenção e da redação proposta para tal parágrafo. (Ref: Parágrafo A18)

\*\*\*

## **Material de Aplicação e Outro Material Explicativo**

### **A Relação entre os Parágrafos de Ênfase e as Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor** (Ref: Parágrafos 2 e 8(b))

- A1. As matérias relevantes de auditoria estão definidas na ISA 701 como aquelas matérias que, no julgamento profissional do auditor, foram da maior importância na auditoria das demonstrações financeiras do período corrente. As matérias relevantes de auditoria são seleccionadas das matérias comunicadas aos encarregados da governação, as quais incluem

as conclusões significativas da auditoria de demonstrações financeiras do período corrente.<sup>5</sup> Comunicar matérias relevantes de auditoria proporciona informação adicional aos utilizadores das demonstrações financeiras para os auxiliar a compreenderem as matérias que, no julgamento profissional do auditor, foram da maior importância na auditoria e também os pode auxiliar a compreender a entidade e as áreas de julgamento significativo do órgão de gestão nas demonstrações financeiras auditadas. Quando se aplica a ISA 701, o uso de parágrafos de Ênfase não são um substituto para a descrição das matérias relevantes de auditoria.

- A2. As matérias determinadas como matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701 também podem ser, no julgamento do auditor, fundamentais para os utilizadores compreenderem as demonstrações financeiras. Nestes casos, ao comunicar a matéria como uma matéria relevante de auditoria de acordo com a ISA 701, o auditor pode desejar sublinhar ou chamar a atenção para a sua importância relativa. O auditor pode fazê-lo apresentando a matéria de forma mais enfatizada do que outras na secção de Matérias Relevantes de Auditoria (exemplo, descrevendo-a em primeiro lugar) ou incluindo informação adicional na descrição da matéria relevante de auditoria para indicar a importância da matéria para a compreensão das demonstrações financeiras pelos utilizadores.
- A3. Pode existir uma matéria que não foi determinada como uma matéria relevante de auditoria de acordo com a ISA 701 (isto é, porque não exigiu uma atenção significativa do auditor), mas que, no julgamento do auditor, é fundamental para a compreensão dos utilizadores das demonstrações financeiras (exemplo, um acontecimento subsequente). Se o auditor considerar que é necessário chamar a atenção dos utilizadores para tal matéria, esta é incluída num parágrafo de Ênfase no relatório do auditor de acordo com esta ISA.

### **Circunstâncias em Que Pode Ser Necessário um Parágrafo de Ênfase**

(Ref: Parágrafos 4 e 8)

- A4. O Apêndice 1 identifica as ISA que contêm requisitos específicos para o auditor incluir parágrafos de Ênfase no relatório em determinadas circunstâncias. Estas circunstâncias incluem:
- Quando um referencial de relato financeiro prescrito por lei e regulamento seria inaceitável exceto pelo facto de que ele é prescrito por lei e regulamento.
  - Para alertar os utilizadores de que as demonstrações financeiras foram preparadas de acordo com um referencial de finalidade especial.

<sup>5</sup> ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*, parágrafo 16

- Quando se tornam conhecidos do auditor factos após a data do seu relatório e o auditor emite um novo relatório (ou um relatório emendado) (isto é, acontecimentos subsequentes).<sup>6</sup>
- A5. Exemplos de circunstâncias em que o auditor pode considerar necessário incluir um parágrafo de Ênfase são:
- Uma incerteza relacionada com o desfecho futuro de litígios ou ações regulatórias excecionais.
  - Um acontecimento subsequente significativo que ocorre entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor.<sup>7</sup>
  - A aplicação antecipada (quando permitida) de uma nova norma de contabilidade que tenha um efeito material nas demonstrações financeiras.
  - Uma grande catástrofe que tenha tido, ou continue a ter, um efeito significativo na posição financeira da entidade.
- A6. Contudo, um uso generalizado de parágrafos de Ênfase pode diminuir a eficácia da comunicação de tais matérias pelo auditor.

#### **Incluir um Parágrafo de Ênfase no Relatório do Auditor** (Ref: Parágrafo 9)

- A7. A inclusão de um parágrafo de Ênfase no relatório do auditor não afeta a sua opinião. Um parágrafo de Ênfase não substitui:
- (a) Uma opinião com reservas de acordo com a ISA 705 (Revista), quando tal seja exigido pelas circunstâncias de um trabalho de auditoria específico;
  - (b) Divulgações nas demonstrações financeiras que o referencial de relato financeiro aplicável exige que o órgão de gestão faça ou que, de outra forma, sejam necessárias para atingir uma apresentação apropriada; ou
  - (c) Relatar de acordo com a ISA 570 (Revista)<sup>8</sup> quando existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade.
- A8. Os parágrafos A16 e A17 proporcionam orientação adicional sobre o sítio no relatório dos parágrafos de Ênfase em circunstâncias particulares.

---

<sup>6</sup> ISA 560, *Acontecimentos Subsequentes*, parágrafos 12(b) e 16

<sup>7</sup> ISA 560, parágrafo 6

<sup>8</sup> ISA 570 (Revista), parágrafos 22 e 23

## **Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor**

(Ref: Parágrafos 10 e 11)

### *Circunstâncias em que Pode Ser Necessário um Parágrafo de Outras Matérias*

Relevante para a Compreensão da Auditoria por parte dos Utilizadores

- A9. A ISA 260 (Revista) exige que o auditor comunique com os encarregados da governação sobre o âmbito e oportunidade planeados da auditoria, que inclui a comunicação sobre riscos significativos identificados pelo auditor<sup>9</sup>. Embora as matérias relacionadas com riscos significativos possam ser determinadas como matérias relevantes de auditoria, não é provável que outras matérias de planeamento e âmbito da auditoria (exemplo, o âmbito planeado da auditoria ou a aplicação da materialidade no contexto da auditoria) sejam matérias relevantes de auditoria dada a forma como estão definidas as matérias relevantes de auditoria na ISA 701. Contudo, a lei ou regulamento podem exigir que o auditor comunique sobre matérias do planeamento e âmbito no relatório de auditoria, ou o auditor pode considerar necessário comunicar sobre tais matérias num parágrafo de Outras Matérias.
- A10. Nas circunstâncias raras em que o auditor não consegue renunciar a um trabalho embora o possível efeito de uma incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada devido a uma limitação no âmbito da auditoria imposta pelo órgão de gestão seja profundo<sup>10</sup>, o auditor pode considerar necessário incluir um parágrafo de Outras Matérias no seu relatório para explicar por que razão não lhe é possível renunciar ao trabalho.

Relevante para a Compreensão por parte dos Utilizadores das Responsabilidades do Auditor ou do seu Relatório

- A11. A lei, regulamento ou a prática geralmente aceite numa jurisdição podem exigir ou permitir que o auditor desenvolva matérias que proporcionem explicação adicional acerca das suas responsabilidades na auditoria das demonstrações financeiras ou do seu relatório. Quando a secção de Outras Matérias incluir mais de que uma matéria que, no julgamento do auditor, seja relevante para a compreensão da auditoria pelos utilizadores, as responsabilidades do auditor ou o relatório do auditor, pode ser útil usar subtítulos diferentes para cada matéria.
- A12. Um parágrafo de Outras Matérias não aborda as circunstâncias em que o auditor tem outras responsabilidades de relato para além da sua responsabilidade de relatar sobre as demonstrações financeiras segundo as ISA (ver a secção “Outras Responsabilidades de Relato” na ISA 700

<sup>9</sup> ISA 260 (Revista), parágrafo 15

<sup>10</sup> Para uma discussão sobre estas circunstâncias, ver o parágrafo 13(b)(ii) da ISA 705.

(Revista)<sup>11</sup>), ou em que tenha sido pedido ao auditor que execute e relate sobre procedimentos especificados adicionais ou que expresse uma opinião sobre matérias específicas.

#### Relatar sobre mais do que um conjunto de demonstrações financeiras

- A13. Uma entidade pode preparar um conjunto de demonstrações financeiras de acordo com um referencial de relato com finalidade geral (por exemplo, o referencial de relato do país) e um outro conjunto de demonstrações financeiras de acordo com outro referencial de relato com finalidade geral (por exemplo, as Normas Internacionais de Relato Financeiro) e contratar o auditor para relatar sobre ambos os conjuntos de demonstrações financeiras. Se o auditor determinou que os referenciais de relato financeiro são aceitáveis nas circunstâncias respetivas, pode incluir um parágrafo de Outras Matérias no seu relatório referindo o facto de que um outro conjunto de demonstrações financeiras foi preparado pela mesma entidade de acordo com outro referencial de relato financeiro e de que emitiu um relatório sobre essas outras demonstrações financeiras.

#### Restrição na distribuição ou utilização do relatório do auditor

- A14. As Demonstrações financeiras preparadas para um fim específico podem ser preparadas de acordo com um referencial de relato financeiro de finalidade geral porque os utilizadores a quem se destinam determinaram que tais demonstrações financeiras de finalidade geral satisfazem as suas necessidades de informação financeira. Dado que o relatório do auditor se destina a utilizadores específicos, o auditor pode considerar necessário nas circunstâncias incluir um parágrafo de Outras Matérias onde declara que o seu relatório se destina exclusivamente aos seus utilizadores previstos e não deve ser distribuído nem utilizado por outros.

#### *Incluir um Parágrafo de Outras Matérias no Relatório do Auditor*

- A15. O conteúdo de um parágrafo de Outras Matérias reflete claramente que não estão em causa matérias que devam ser apresentadas e divulgadas nas demonstrações financeiras. Um parágrafo de Outras Matérias não inclui informação que o auditor esteja proibido de facultar por lei, regulamento ou outras normas profissionais, como por exemplo normas éticas relativas à confidencialidade da informação. Um parágrafo de Outras Matérias também não inclui informação que se exige seja o órgão de gestão a prestar.

---

<sup>11</sup> ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, parágrafos 43 e 44



## **Colocação dos Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor** (Ref: Parágrafos 9 e 11)

A16. O local de um parágrafo de Ênfase ou de um parágrafo de Outras Matérias no relatório do auditor depende da natureza da informação a comunicar e do julgamento do auditor quanto à importância relativa de tal informação para os utilizadores comparada com outros elementos que sejam exigidos relatar de acordo com a ISA 700 (Revista). Por exemplo:

### *Parágrafo de Ênfase*

- Quando um parágrafo de Ênfase se relaciona com o referencial de relato financeiro aplicável, incluindo circunstâncias em que o auditor determina que o referencial de relato financeiro prescrito por lei ou regulamento seria inaceitável<sup>12</sup>, o auditor pode considerar necessário colocar o parágrafo imediatamente a seguir à secção das Bases para a Opinião para proporcionar um contexto apropriado para a opinião de auditoria.
- Quando é incluída no relatório do auditor uma secção de Matérias Relevantes de Auditoria, um parágrafo de Ênfase pode ser apresentado ou imediatamente antes ou depois da secção das Matérias Relevantes de Auditoria, com base no julgamento do auditor sobre a importância relativa da informação incluída no parágrafo de Ênfase. O auditor pode também adicionar contexto ao título “Ênfase”, tal como “Ênfase - Acontecimento Subsequente”, para diferenciar o parágrafo de Ênfase das matérias individuais descritas na secção das Matérias Relevantes de Auditoria.

### *Parágrafos de Outras Matérias*

- Quando é incluída no relatório do auditor uma secção de Matérias Relevantes de Auditoria e também é considerado necessário um parágrafo de Outras Matérias, o auditor pode adicionar contexto ao título “Outras Matérias”, tal como “Outras Matérias – Âmbito da Auditoria”, para diferenciar o parágrafo de Outras Matérias das matérias individuais descritas na secção das Matérias Relevantes de Auditoria.
- Quando é incluído um parágrafo de Outras Matérias para chamar a atenção dos utilizadores de uma matéria relacionada com as Outras Responsabilidades de Relato tratada no relatório do auditor, o parágrafo pode ser incluído na secção do Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares.

<sup>12</sup> Por exemplo, como exigido pela ISA 210, *Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria*, parágrafo 19 e a ISA 800, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais de Finalidade Especial*, parágrafo 14.

- Quando relevante para todas as responsabilidades do auditor e para o conhecimento dos utilizadores do relatório do auditor, o parágrafo de Outras Matérias pode ser incluído como uma secção separada a seguir ao Relato do Auditor sobre as Demonstrações Financeiras e o Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares.

A17. O Apêndice 3 é um exemplo de uma interação entre a secção de Matérias Relevantes de Auditoria, um parágrafo de Ênfase e um parágrafo de Outras Matérias quando todos são apresentados no relatório do auditor. O exemplo de relatório no Apêndice 4 inclui um parágrafo de Ênfase para uma entidade que não é uma entidade cotada, e que inclui uma opinião com reservas e para a qual não foram comunicadas matérias relevantes de auditoria.

### **Comunicação com os Encarregados da Governação (Ref. Parágrafo 12)**

A18. A comunicação exigida pelo parágrafo 12 possibilita que os encarregados da governação tenham conhecimento da natureza de quaisquer matérias específicas que o auditor pretenda evidenciar no seu relatório e proporcionam-lhes uma oportunidade de obter do auditor clarificações adicionais, quando necessário. Quando a inclusão no relatório do auditor de um parágrafo de Outras Matérias sobre uma dada matéria é recorrente em trabalhos sucessivos, o auditor pode determinar que não é necessário repetir a comunicação em cada trabalho, a não ser que lhe seja exigido por lei ou regulamento.

## Apêndice 1

(Ref: Parágrafos 4 e A4)

### Lista das ISA que Contêm Requisitos de Parágrafos de Ênfase

Este apêndice identifica os parágrafos de outras ISA que exigem que, em determinadas circunstâncias, o auditor inclua um parágrafo de Ênfase no seu relatório. A lista não substitui a consideração dos requisitos e respetivo material de aplicação e outro material explicativo das ISA.

- ISA 210, *Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria* - parágrafo 19(b)
- ISA 560, *Acontecimentos Subsequentes* - parágrafos 12(b) e 16
- ISA 800 (Revista), *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais de Finalidade Especial* – parágrafo 14

## Apêndice 2

(Ref: Parágrafo 4)

### Lista das ISA que Contêm Requisitos de Parágrafos de Outras Matérias

Este apêndice identifica os parágrafos de outras ISA que exigem que, em determinadas circunstâncias, o auditor inclua um parágrafo de Outras Matérias no seu relatório. A lista não substitui a consideração dos requisitos e respetivo material de aplicação e outro material explicativo das ISA.

- ISA 560, *Acontecimentos Subsequentes*, parágrafos 12(b) e 16
- ISA 710, *Informação Comparativa – Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas*, parágrafos 13, 14, 16, 17 e 19

## **Apêndice 3**

(Ref: Parágrafo A17)

### **Exemplo de um Relatório do Auditor que Inclui Matérias Relevantes de Auditoria, um Parágrafo de Ênfase e um Parágrafo de Outras Matérias**

**Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:**

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 6001 não é aplicável).**
- **As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as IFRS (um referencial de finalidade geral).**
- **As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.**
- **O auditor concluiu que é apropriado uma opinião sem reservas (isto é, “limpa”) baseada na prova de auditoria obtida.**
- **Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.**
- **Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).**
- **Entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor, houve um incêndio nas instalações fabris da entidade, facto que foi divulgado pela entidade como um acontecimento subsequente. No julgamento do auditor, a matéria é de tal importância que é crucial para os utilizadores compreenderem as demonstrações financeiras. A matéria não requer atenção especial do auditor na auditoria das demonstrações financeiras do período.**
- **As matérias relevantes de auditoria foram comunicadas de acordo com a ISA 701.**
- **O auditor obteve toda a outra informação antes da data do relatório e não identificou distorções materiais nessa outra informação.**
- **Os números correspondentes do período anterior apresentados nas demonstrações financeiras foram auditados por outro auditor. A lei ou regulamento não proíbe que um auditor faça referência ao relatório de auditoria sobre os números correspondentes e decidiu fazê-lo.**
- **As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.**
- **Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.**

<sup>1</sup> ISA 600, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)*

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Apropriado]

### Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras<sup>2</sup>

#### Opinião

Auditámos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

#### Bases para a Opinião

Realizámos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [*jurisdição*], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

#### Ênfase<sup>3</sup>

Chamamos a atenção para a Nota X das demonstrações financeiras que descreve os efeitos de um incêndio nas instalações fabris da Sociedade. A nossa opinião não é modificada com respeito a esta matéria.

---

<sup>2</sup> O subtítulo “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.

<sup>3</sup> Como referido no parágrafo A16, um parágrafo de Ênfase pode ser apresentado quer a seguir quer antes da secção de Matérias Relevantes de Auditoria em função do julgamento do auditor sobre a importância relativa da informação a incluir no parágrafo de Ênfase.

## **Matérias Relevantes de Auditoria**

As matérias relevantes de auditoria são as que, no nosso julgamento profissional, tiveram maior importância na nossa auditoria das demonstrações financeiras do período corrente. Essas matérias foram consideradas no contexto da nossa auditoria das demonstrações financeiras como um todo, e na formação da nossa opinião, e não emitimos uma opinião separada a esse respeito.

*[Descrição de cada uma das matérias de auditoria de acordo com a ISA 701.]*

## **Outras Matérias**

As demonstrações financeiras da Sociedade ABC relativas ao ano findo em 31 de dezembro de 20X0 foram auditadas por outro auditor que expressou uma opinião sem reservas sobre essas demonstrações financeiras em 31 de março de 20X1.

## **Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, “Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas”]**

*[Relato de acordo com os requisitos da ISA 720 (Revista) – ver Exemplo 1 no Apêndice 2 da ISA 720 (Revista)]*

## **Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governança pelas Demonstrações Financeiras <sup>4</sup>**

*[Relato de acordo com os requisitos da ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 da ISA 700 (Revista)]*

## **Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

*[Relato de acordo com os requisitos da ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 da ISA 700 (Revista)]*

## **Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares**

*[Relato de acordo com os requisitos da ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 da ISA 700 (Revista)]*

O sócio responsável pela auditoria de que resultou este relatório é [nome]

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

---

<sup>4</sup> Nestes exemplos, os termos “órgão de gestão” e “encarregados da governança” devem ser substituídos por outros mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

## Apêndice 4

(Ref: Parágrafo A8)

### **Exemplo de um Relatório do Auditor Contendo uma Opinião Com Reservas Devido a uma Derrogação do Referencial de Relato Financeiro Aplicável e Que Inclui um Parágrafo de Ênfase**

Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 não é aplicável).
- As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as IFRS (um referencial de finalidade geral).
- As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.
- A derrogação de requisitos do referencial de relato financeiro aplicável resultou numa opinião com reservas.
- Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.
- Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).
- Entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor, houve um incêndio nas instalações fabris da entidade facto que foi divulgado pela entidade como um acontecimento subsequente. No julgamento do auditor, a matéria é de tal importância que é crucial para os utilizadores compreenderem as demonstrações financeiras. A matéria não requer atenção especial do auditor na auditoria das demonstrações financeiras do período.
- Não é exigido ao auditor que comunique matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701 e este optou por não o fazer.
- O auditor não obteve qualquer outra informação antes da data do relatório.
- As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.
- Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.



## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Adequado]

### Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras<sup>1</sup>

#### Opinião com Reservas

Auditamos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contábilísticas significativas.

Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos da matéria descrita na seção *Bases para a Opinião com Reservas*, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

#### Bases para a Opinião com Reservas

Os títulos negociáveis a curto prazo da Sociedade estão registrados na demonstração da posição financeira por xxx. O órgão de gestão não mensurou estes títulos pelo valor de mercado, tendo antes utilizado o seu custo, o que constitui uma derrogação aos requisitos das IFRS. Os registros da Sociedade indicam que, caso o órgão de gestão tivesse mensurado tais títulos negociáveis pelo seu valor de mercado, a Sociedade teria reconhecido uma perda não realizada de xxx na demonstração do resultado integral do ano. A quantia escriturada dos títulos na demonstração da posição financeira teria sido reduzida pela mesma quantia em 31 de dezembro de 20X1 e o imposto sobre o rendimento, o resultado líquido e o capital próprio teriam sido reduzidos em xxx, xxx e xxx, respetivamente.

Realizamos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na seção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [*jurisdição*], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião com reservas.

<sup>1</sup> O subtítulo “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.

### **Ênfase – Efeitos de um Incêndio**

Chamamos a atenção para a Nota X das demonstrações financeiras que descreve os efeitos de um incêndio nas instalações fabris da Sociedade. A nossa opinião não é modificada com respeito a esta matéria.

### **Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras <sup>2</sup>**

*[Relato de acordo com os requisitos da ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 da ISA 700 (Revista)]*

### **Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

*[Relato de acordo com os requisitos da ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 da ISA 700 (Revista)]*

### **Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares**

*[Relato de acordo com os requisitos da ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 da ISA 700 (Revista)]*

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

---

<sup>2</sup> Ou outros termos que sejam apropriados no contexto do quadro legal da jurisdição em particular

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 710**  
**INFORMAÇÃO COMPARATIVA —**  
**NÚMEROS CORRESPONDENTES E DEMONSTRAÇÕES**  
**FINANCEIRAS COMPARATIVAS**

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que iniciem em ou após 31 de dezembro de 2009)

**ÍNDICE**

	Parágrafos
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1
A Natureza da Informação Comparativa .....	2–3
Data de Eficácia .....	4
<b>Objetivos</b> .....	5
<b>Definições</b> .....	6
<b>Requisitos</b>	
Procedimentos de Auditoria .....	7–9
Relato de Auditoria .....	10–19
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Procedimentos de Auditoria .....	A1
Relato de Auditoria .....	A2–A13
Apêndice: Exemplos de Relatórios de Auditores	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 710, *Informação Comparativa – Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas*, 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 as responsabilidades do auditor relativas à informação comparativa numa auditoria de demonstrações financeiras. Quando as demonstrações financeiras do período anterior tiverem sido auditadas por um auditor antecessor ou não foram auditadas, também se aplicam os requisitos e orientações da ISA 510<sup>1</sup> respeitante aos saldos de abertura.

### A Natureza da Informação Comparativa

2. A natureza da informação comparativa que é apresentada nas demonstrações financeiras de uma entidade depende dos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável. Existem duas grandes abordagens relativamente às responsabilidades de relato do auditor a respeito dessa informação comparativa: números correspondentes e demonstrações financeiras comparativas. A abordagem a adotar é muitas vezes especificada por lei ou regulamento, mas pode também ser especificada nos termos do trabalho.
3. As diferenças essenciais de relato de auditoria entre as duas abordagens são:
  - (a) Para os números correspondentes, a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras apenas se refere ao período corrente; enquanto que
  - (b) Para as demonstrações financeiras comparativas, a opinião do auditor refere-se a cada período relativamente ao qual são apresentadas demonstrações financeiras.

Esta ISA trata separadamente os requisitos de relato a que o auditor está sujeito em cada uma dessas abordagens.

### Data de Eficácia

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

## Objetivos

5. Os objetivos do auditor são:
  - (a) Obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se a informação comparativa incluída nas demonstrações financeiras foi apresentada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os requisitos para a

---

<sup>1</sup> ISA 510, *Trabalhos de Auditoria Iniciais – Saldos de Abertura*

informação comparativa constantes do referencial de relato financeiro aplicável; e

- (b) Relatar de acordo com as suas responsabilidades de relato.

## Definições

- 6. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
  - (a) Demonstrações financeiras comparativas – Informação comparativa onde as quantias e outras divulgações relativas ao período anterior são incluídas para comparação com as demonstrações financeiras do período corrente, mas, se auditadas, são referidas na opinião do auditor. O nível de informação incluído nessas demonstrações financeiras comparativas é comparável com o das demonstrações financeiras do período corrente.
  - (b) Informação comparativa – As quantias e divulgações incluídas nas demonstrações financeiras respeitantes a um ou mais períodos anteriores de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
  - (c) Números correspondentes – Informação comparativa onde as quantias e outras divulgações do período anterior são incluídas como parte integrante das demonstrações financeiras do período corrente, destinando-se a ser lidas apenas em relação com as quantias e outras divulgações relativas ao período corrente (referidas como “números do período corrente”). O nível de detalhe apresentado nas quantias e divulgações correspondentes é ditado principalmente pela sua relevância em relação aos números do período corrente.

Para efeitos desta ISA, as referências a “período anterior” devem ser lidas como “períodos anteriores” quando a informação comparativa inclua quantias e divulgações de mais do que um período.

## Requisitos

### Procedimentos de Auditoria

- 7. O auditor deve determinar se as demonstrações financeiras incluem a informação comparativa exigida pelo referencial de relato financeiro aplicável e se essa informação está apropriadamente classificada. Para este efeito, o auditor deve avaliar se:
  - (a) A informação comparativa está de acordo com as quantias e outras divulgações apresentadas no período anterior ou, quando apropriado, se tais quantias foram ré expressas; e
  - (b) As políticas contabilísticas refletidas na informação comparativa são consistentes com as aplicadas no período corrente ou, se houve alterações

nas políticas contabilísticas, essas alterações foram devidamente contabilizadas e adequadamente apresentadas e divulgadas.

8. Se o auditor tomar conhecimento de uma possível distorção material na informação comparativa quando executa a auditoria do período corrente, deve executar os procedimentos de auditoria adicionais que sejam necessários nas circunstâncias para obter prova de auditoria suficiente e apropriada para determinar se existe uma distorção material. Se o auditor tiver auditado as demonstrações financeiras do período anterior, deve também seguir os requisitos relevantes da ISA 560.<sup>2</sup> Se as demonstrações financeiras do período anterior forem alteradas, o auditor deve determinar que a informação comparativa está de acordo com as demonstrações financeiras alteradas.
9. Como exigido pela ISA 580,<sup>3</sup> o auditor deve solicitar declarações escritas para todos os períodos referidos na sua opinião. O auditor deve também obter uma declaração escrita específica respeitante a qualquer reexpressão destinada a corrigir uma distorção material em demonstrações financeiras de um período anterior que afetem a informação comparativa. (Ref: Parágrafo A1)

## **Relato de Auditoria**

### *Números Correspondentes*

10. Quando forem apresentados números correspondentes, a opinião do auditor não os deve referir exceto nas circunstâncias descritas nos parágrafos 11, 12 e 14. (Ref: Parágrafo A2)
11. Se o relatório do auditor sobre o período anterior, tal como emitido originalmente, incluía uma opinião com reservas, uma escusa de opinião ou uma opinião adversa e a matéria que deu origem à modificação não está resolvida, o auditor deve modificar a sua opinião sobre as demonstrações financeiras do período corrente. Na secção Bases para a Opinião do relatório, o auditor deve:
  - (a) Referir-se aos números do período corrente e aos números correspondentes na descrição da matéria que dá origem à modificação quando os efeitos ou possíveis efeitos dessa matéria nos números do período corrente forem materiais; ou
  - (b) Noutros casos, explicar que a opinião de auditoria foi modificada devido aos efeitos ou possíveis efeitos da matéria não resolvida na comparabilidade dos números do período corrente e dos números correspondentes. (Ref: Parágrafos A3 a A5)
12. Se o auditor obtiver prova de auditoria de que existe uma distorção material nas demonstrações financeiras do período anterior sobre as quais

---

<sup>2</sup> ISA 560, *Acontecimentos Subsequentes*, parágrafos 14 a 17

<sup>3</sup> ISA 580, *Declarações Escritas*, parágrafo 14

foi originalmente emitida uma opinião não modificada e os números correspondentes não foram devidamente reexpressos ou não foram feitas divulgações apropriadas, deve expressar uma opinião com reservas ou uma opinião adversa no seu relatório sobre as demonstrações financeiras do período corrente, modificado com respeito aos números correspondentes neles incluídos. (Ref: Parágrafo A6)

#### Demonstrações Financeiras do Período Anterior Auditadas por Outro Auditor

13. Se as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por outro auditor e o auditor atual não está proibido por lei ou regulamento de se referir ao relatório do auditor antecessor sobre os números correspondentes e decide fazê-lo, deve declarar num parágrafo de Outras Matérias no seu relatório:
  - (a) Que as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por outro auditor;
  - (b) O tipo de opinião expressa pelo auditor antecessor e, se a opinião foi modificada, as razões para tal; e
  - (c) A data desse relatório. (Ref: Parágrafo A7)

#### Demonstrações Financeiras do Período Anterior Não Auditadas

14. Se as demonstrações financeiras do período anterior não foram auditadas, o auditor deve declarar num parágrafo de Outras Matérias no seu relatório que os números correspondentes não estão auditados. Porém, esta declaração não isenta o auditor do requisito de obter prova de auditoria suficiente e apropriada de que os saldos de abertura não contêm distorções que afetem materialmente as demonstrações financeiras do período corrente. (Ref: Parágrafo A8)<sup>4</sup>

#### *Demonstrações Financeiras Comparativas*

15. Quando são apresentadas demonstrações financeiras comparativas, a opinião do auditor deve referir cada período relativamente ao qual são apresentadas demonstrações financeiras e sobre as quais foi expressa uma opinião de auditoria. (Ref: Parágrafos A9 e A10)
16. Quando o auditor, no contexto da auditoria do período corrente, relatar sobre demonstrações financeiras de um período anterior, se a opinião do auditor sobre essas demonstrações financeiras do período anterior diferir da opinião que o auditor expressou anteriormente, deve divulgar as razões substantivas para a diferença de opinião num parágrafo de Outras Matérias de acordo com a ISA 706 (Revista).<sup>5</sup> (Ref: Parágrafo A11)

<sup>4</sup> ISA 510, parágrafo 6

<sup>5</sup> ISA 706 (Revista), *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente*, parágrafo 8

### Demonstrações Financeiras de um Período Anterior Auditadas por Outro Auditor

17. Se as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por outro auditor, para além de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras do período corrente, o auditor atual deve declarar num parágrafo de Outras Matérias:
- (a) que as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por outro auditor;
  - (b) o tipo de opinião expressa pelo auditor antecessor e, se a opinião foi modificada, as razões para tal; e
  - (c) a data desse relatório,
- a não ser que o relatório do auditor antecessor sobre as demonstrações financeiras do período anterior seja reemitido com as demonstrações financeiras.
18. Se o auditor concluir que existe uma distorção material que afeta as demonstrações financeiras do período anterior sobre as quais o auditor antecessor tinha anteriormente relatado sem modificação, deve comunicar a distorção ao nível apropriado do órgão de gestão e, a não ser que todos os encarregados da governação estejam envolvidos na gestão da entidade,<sup>6</sup> aos encarregados da governação e pedir que o auditor antecessor seja informado. Se as demonstrações financeiras do período anterior forem alteradas e o auditor antecessor concordar em emitir um novo relatório sobre as demonstrações financeiras alteradas do período anterior, o auditor deve relatar somente sobre o período corrente. (Ref: Parágrafo A12)

### Demonstrações Financeiras do Período Anterior Não Auditadas

19. Se as demonstrações financeiras do período anterior não foram auditadas, o auditor deve declarar num parágrafo de Outras Matérias que as demonstrações financeiras comparativas não foram auditadas. Esta declaração não isenta, porém, o auditor do requisito de obter prova de auditoria suficiente e apropriada de que os saldos de abertura não contêm distorções que afetem materialmente as demonstrações financeiras do período corrente. (Ref: Parágrafo A13)<sup>7</sup>

\*\*\*

---

<sup>6</sup> ISA 260 (Revista), Comunicação com os Encarregados da Governação, parágrafo 13

<sup>7</sup> ISA 510, parágrafo 6



## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Procedimentos de Auditoria

#### *Declarações Escritas (Ref: Parágrafo 9)*

- A1. No caso de demonstrações financeiras comparativas, devem ser solicitadas declarações escritas para todos os períodos referidos na opinião do auditor porque o órgão de gestão necessita de reafirmar que as declarações escritas que anteriormente fez com respeito ao período anterior continuam a ser apropriadas. No caso dos números correspondentes, as declarações escritas são solicitadas apenas para as demonstrações financeiras do período corrente porque a opinião do auditor diz respeito a estas demonstrações financeiras, que incluem os números correspondentes. Porém, o auditor solicita uma declaração escrita específica respeitante a qualquer reexpressão destinada a corrigir uma distorção material nas demonstrações financeiras do período anterior que afete a informação comparativa.

### Relato de Auditoria

#### *Números Correspondentes*

#### Nenhuma Referência na Opinião do Auditor (Ref: Parágrafo 10)

- A2. A opinião do auditor não se refere aos números correspondentes porque incide sobre as demonstrações financeiras do período corrente como um todo, incluindo os números correspondentes.

#### Modificação no Relatório do Auditor sobre as Demonstrações Financeiras do Período Anterior Não Resolvida (Ref: Parágrafo 11)

- A3. Quando o relatório do auditor sobre o período anterior, tal como emitido na altura, incluiu uma opinião com reservas, uma escusa de opinião ou uma opinião adversa e a matéria que deu origem à opinião modificada está resolvida e devidamente contabilizada ou divulgada nas demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, a opinião do auditor sobre o período corrente não necessita de referir a modificação anterior.
- A4. Quando a opinião do auditor sobre o período anterior, tal como expressa na altura, foi modificada, a matéria não resolvida que deu origem à modificação pode não ser relevante para o período corrente. Contudo, uma opinião com reservas, uma escusa de opinião ou uma opinião adversa (conforme aplicável) pode ser exigida sobre as demonstrações financeiras do período corrente devido aos efeitos ou possíveis efeitos da matéria não resolvida sobre a comparabilidade dos números correntes e dos números correspondentes.
- A5. Os Exemplos 1 e 2 do Apêndice ilustram relatórios do auditor quando estes relatórios sobre o período anterior incluem uma opinião modificada e a matéria que dá origem à modificação não está resolvida.

### Distorção em Demonstrações Financeiras do Período Anterior (Ref: Parágrafo 12)

- A6. Quando as demonstrações financeiras do período anterior que estão distorcidas não foram alteradas e não foi reemitido um relatório do auditor, mas os números correspondentes foram devidamente reexpressos ou foram feitas divulgações apropriadas nas demonstrações financeiras do período corrente, o relatório do auditor pode incluir um parágrafo de Ênfase descrevendo as circunstâncias e referindo, quando relevante, as divulgações que descrevem de forma completa a matéria nas demonstrações financeiras. (ver a ISA 706 (Revista)).

### Demonstrações Financeiras do Período Anterior Auditadas por outro auditor (Ref: Parágrafo 13)

- A7. O Exemplo 3 do Apêndice ilustra um relatório do auditor quando as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por outro auditor e o auditor não está proibido por lei ou regulamento de referir o relatório do auditor antecessor sobre os números correspondentes.

### Demonstrações Financeiras do Período Anterior Não Auditadas (Ref: Parágrafo 14)

- A8. Se o auditor não foi capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada com respeito aos saldos de abertura, a ISA 705 (Revista)<sup>8</sup> exige que ele expresse uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, como apropriado. Se o auditor encontrou dificuldades significativas em obter prova de auditoria suficiente e apropriada de que os saldos de abertura não contêm distorções que afetem de forma material as demonstrações financeiras do período corrente, pode determinar que esta é uma matéria relevante de auditoria de acordo com a ISA 701.<sup>9</sup>

### *Demonstrações Financeiras Comparativas*

#### Referência na Opinião do Auditor (Ref: Parágrafo 15)

- A9. Dado que o relatório do auditor sobre demonstrações financeiras comparativas se aplica às demonstrações financeiras de cada um dos períodos apresentados, o auditor pode expressar uma opinião com reservas, uma opinião adversa ou uma escusa de opinião, ou incluir um parágrafo de Ênfase com respeito a um ou mais períodos, embora expressando uma opinião diferente sobre as demonstrações financeiras de outro período.
- A10. O Exemplo 4 do Apêndice ilustra um relatório do auditor quando é exigido ao auditor que relate sobre as demonstrações financeiras do período corrente e do período anterior no âmbito da auditoria do ano corrente, o período anterior incluiu uma opinião modificada e a matéria que deu origem à modificação não está resolvida.

---

<sup>8</sup> ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

<sup>9</sup> ISA 701, *Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente*

### Opinião sobre Demonstrações Financeiras do Período Anterior Diferente da Opinião Anterior (Ref: Parágrafo 16)

- A11. Ao relatar sobre as demonstrações financeiras do período anterior no âmbito da auditoria do período corrente, a opinião expressa sobre as demonstrações financeiras do período anterior pode ser diferente da opinião anteriormente expressa se, no decurso da auditoria do período corrente, o auditor tomar conhecimento de circunstâncias ou acontecimentos que afetem materialmente as demonstrações financeiras do período anterior. Em algumas jurisdições, o auditor pode ter responsabilidades de relato adicionais concebidas para evitar que o relatório anteriormente emitido pelo auditor sobre as demonstrações financeiras do período anterior continue a ser utilizado.

### Demonstrações Financeiras do Período Anterior Auditadas por Outro Auditor (Ref: Parágrafo 18)

- A12. O auditor antecessor pode não estar em condições ou não estar disposto a voltar a emitir o seu relatório sobre as demonstrações financeiras do período anterior. Um parágrafo de Outras Matérias no relatório do auditor pode indicar que o auditor antecessor relatou sobre as demonstrações financeiras do período anterior antes de serem alteradas. Adicionalmente, se o auditor é contratado para auditar e obtém prova de auditoria suficiente e apropriada para se dar por satisfeito quanto à apropriação da alteração, o seu relatório pode também incluir o parágrafo seguinte:

Como parte da nossa auditoria das demonstrações financeiras de 20X2, também auditámos os ajustamentos descritos na Nota X, aplicados para alterar as demonstrações financeiras de 20X1. Em nossa opinião, estes ajustamentos são apropriados e foram devidamente efetuados. Não fomos contratados para auditar, rever ou efetuar quaisquer procedimentos sobre as demonstrações financeiras de 20X1 da sociedade, exceto no que respeita aos ajustamentos, e, conseqüentemente, não expressamos uma opinião ou qualquer outra forma de garantia de fiabilidade sobre as demonstrações financeiras de 20X1 no seu todo.

### Demonstrações Financeiras do Período Anterior Não Auditadas (Ref: Parágrafo 19)

- A13. Se o auditor não foi capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada com respeito aos saldos de abertura, a ISA 705 (Revista) exige que ele expresse uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, como apropriado. Se o auditor encontrou dificuldades significativas em obter prova de auditoria suficiente e apropriada de que os saldos de abertura não contêm distorções que afetem de forma material as demonstrações financeiras do período corrente, pode determinar que esta é uma matéria relevante de auditoria de acordo com a ISA 701.

## **Apêndice**

(Ref: Parágrafos A5, A7 e A10)

### **Exemplos de Relatórios do Auditor Independente**

### **Exemplo 1 – Números Correspondentes**

**Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:**

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade não cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600<sup>1</sup> não é aplicável).**
- **As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as IFRS (um referencial de finalidade geral).**
- **As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210<sup>2</sup>.**
- **O relatório do auditor relativo ao período anterior, como emitido na altura, inclui uma opinião com reservas.**
- **A matéria que originou a modificação da opinião não está resolvida.**
- **Os efeitos ou possíveis efeitos da matéria nas quantias do período corrente são materiais e exigem uma modificação na opinião com respeito a essas quantias.**
- **Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.**
- **Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista)<sup>3</sup>.**
- **O auditor não é obrigado a comunicar matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701 e decidiu não o fazer.**
- **O auditor não obteve qualquer outra informação antes da data do seu relatório.**
- **As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.**
- **Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.**

<sup>1</sup> ISA 600, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)*

<sup>2</sup> ISA 210, *Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria*

<sup>3</sup> ISA 570 (Revista), *Continuidade*

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Apropriado]

### **Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras**<sup>4</sup>

#### **Opinião com Reservas**

Auditámos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos da matéria descrita na secção *Bases para a Opinião com Reservas*, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

#### **Bases para a Opinião com Reservas**

Como referido na Nota X às demonstrações financeiras, não foi refletida qualquer depreciação nas demonstrações financeiras, o que constitui uma derrogação às IFRS. Isto resulta de uma decisão tomada pelo órgão de gestão no início do ano financeiro precedente e que nos levou a emitir uma opinião com reservas no relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras relativas àquele ano. Com base no método de depreciação por quotas constantes e em taxas anuais de 5% para o edifício e de 20% para o equipamento, o prejuízo do ano deveria ser aumentado em xxx em 20X1 e em xxx em 20X0, o ativo fixo tangível deveria ser reduzido por via da depreciação acumulada de xxx em 20X1 e de xxx em 20X0 e os prejuízos acumulados deveriam ser aumentados em xxx em 20X1 e em xxx em 20X0.

Realizámos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [jurisdição], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião com reservas.

---

<sup>4</sup> O subtítulo “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.

## **Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras<sup>5</sup>**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista)<sup>6</sup> – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]*

## **Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]*

## **Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]*

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

[Domicílio do auditor]

[Data]

---

<sup>5</sup> Nestes exemplos, os termos “órgão de gestão” e “encarregados da governação” devem ser substituídos por outros mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

<sup>6</sup> ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*

## **Exemplo 2 – Números Correspondentes**

**Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:**

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade não cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 não é aplicável).**
- **As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as IFRS (um referencial de finalidade geral).**
- **As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.**
- **O relatório do auditor relativo ao período anterior, como emitido na altura, inclui uma opinião com reservas.**
- **A matéria que originou a modificação da opinião não está resolvida.**
- **Os efeitos ou possíveis efeitos da matéria nas quantias do período corrente são imateriais, mas exigem uma modificação na opinião devido aos efeitos ou possíveis efeitos da matéria não resolvida na comparabilidade das quantias do período corrente com as quantias dos números correspondentes.**
- **Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.**
- **Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).**
- **O auditor não é obrigado a comunicar matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701 e decidiu não o fazer.**
- **O auditor não obteve qualquer outra informação antes da data do seu relatório.**
- **As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.**
- **Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.**



## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Apropriado]

### Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras <sup>7</sup>

#### Opinião com Reservas

Auditámos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, exceto quanto aos possíveis efeitos da matéria descrita na secção *Bases para a Opinião com Reservas*, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

#### Bases para a Opinião com Reservas

Por termos sido designados auditores da Sociedade no decurso de 20X0, não tivemos possibilidade de observar a contagem física dos inventários no início desse período ou de confirmar por meio de procedimentos alternativos essas quantidades em inventário. Uma vez que os inventários de abertura afetam a determinação dos resultados das operações, não conseguimos determinar se seriam necessários ajustamentos aos resultados das operações e aos resultados transitados de abertura de 20X0. A nossa opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras do período findo em 31 de dezembro de 20X0 foi modificada em conformidade. A nossa opinião sobre as demonstrações financeiras do período corrente é também modificada devido aos possíveis efeitos desta matéria na comparabilidade das quantias do período corrente com as quantias dos números correspondentes.

Realizámos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [jurisdição], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de

---

<sup>7</sup> O subtítulo “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.

auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião com reservas.

**Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras**<sup>8</sup>

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]*

**Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]*

**Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]*

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

---

<sup>8</sup> Ou outros termos que sejam mais apropriados no contexto do quadro legal da jurisdição em particular.

### **Exemplo 3 – Números Correspondentes**

**Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:**

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade não cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 não é aplicável).**
- **As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as IFRS (um referencial de finalidade geral).**
- **As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.**
- **O auditor concluiu que é apropriado uma opinião sem reservas (isto é, “limpa”) baseada na prova de auditoria obtida.**
- **Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.**
- **Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).**
- **O auditor não é obrigado a comunicar matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701 e decidiu não o fazer.**
- **O auditor obteve toda a restante informação antes da data do relatório e não identificou distorções materiais nessa outra informação.**
- **Os números correspondentes estão apresentados, e as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por outro auditor.**
- **A lei ou regulamentos não proíbe o auditor de fazer referência ao relatório do auditor precedente sobre os números correspondentes e decidiu fazê-lo.**
- **As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.**
- **Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.**

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Apropriado]

### Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras<sup>9</sup>

#### Opinião

Auditámos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

#### Bases para a Opinião

Realizámos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [jurisdição], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

#### Outras Matérias

As demonstrações financeiras da Sociedade relativas ao ano findo em 31 de dezembro de 20X0 foram auditadas por um outro auditor que expressou uma opinião não modificada sobre essas demonstrações em 31 de março de 20X1.

---

<sup>9</sup> O subtítulo “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.

**Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, “Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas”]**

*[Relato de acordo com os requisitos da ISA 720 (Revista – ver Exemplo 1 no Apêndice 2 da ISA 720 (Revista)]<sup>10</sup>*

**Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governança pelas Demonstrações Financeiras <sup>11</sup>**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]*

**Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]*

**Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]*

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

---

<sup>10</sup> ISA 720 (Revista), *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação*

<sup>11</sup> Ou outros termos que sejam mais apropriados no contexto do quadro legal da jurisdição em particular

#### **Exemplo 4 – Demonstrações Financeiras Comparativas**

**Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:**

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade não cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 não é aplicável).**
- **As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as IFRS (um referencial de finalidade geral).**
- **As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.**
- **É exigido ao auditor que, no contexto da auditoria do período corrente, relate sobre as demonstrações financeiras do período corrente e as demonstrações financeiras do período anterior.**
- **O relatório do auditor relativo ao período anterior, como emitido na altura, inclui uma opinião com reservas.**
- **A matéria que originou a modificação da opinião não está resolvida.**
- **Os efeitos ou possíveis efeitos da matéria nas quantias do período corrente são materiais em relação às demonstrações financeiras tanto do período corrente, como do período anterior e exigem uma modificação na opinião.**
- **Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.**
- **Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).**
- **O auditor não é obrigado a comunicar matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701 e decidiu não o fazer.**
- **O auditor não obteve qualquer outra informação antes da data do seu relatório.**
- **As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.**
- **Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.**

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Apropriado]

### Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras <sup>12</sup>

#### Opinião com Reservas

Auditámos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e 20X0 e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos da matéria descrita na secção *Bases para a Opinião com Reservas*, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e 20X0 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos aos anos findos naquelas datas de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

#### Bases para a Opinião com Reservas

Como referido na Nota X às demonstrações financeiras, não foi refletida qualquer depreciação nas demonstrações financeiras, o que constitui uma derrogação às IFRS. Com base no método de depreciação por quotas constantes e em taxas anuais de 5% para o edifício e de 20% para o equipamento, o prejuízo do ano deveria ser aumentado em xxx em 20X1 e em xxx em 20X0, o ativo fixo tangível deveria ser reduzido por via da depreciação acumulada de xxx em 20X1 e de xxx em 20X0 e os prejuízos acumulados deveriam ser aumentados em xxx em 20X1 e em xxx em 20X0.

Realizámos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [*jurisdição*], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião com reservas.

---

<sup>12</sup> O subtítulo “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.

**Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras** <sup>13</sup>

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]*

**Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]*

**Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]*

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

---

<sup>13</sup> Ou outros termos que sejam mais apropriados no contexto do quadro legal da jurisdição em particular



# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 720 (REVISTA)

## AS RESPONSABILIDADES DO AUDITOR RELATIVAS A OUTRA INFORMAÇÃO

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2016)

### ÍNDICE

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1–9
Data de Eficácia .....	10
<b>Objetivos</b> .....	11
<b>Definições</b> .....	12
<b>Requisitos</b>	
Obter a Outra Informação .....	13
Ler e Considerar a Outra Informação .....	14–15
Responder Quando Parece Existir uma Inconsistência Material ou a Outra Informação Aparenta Estar Distorcida Materialmente .....	16
Responder Quando o Auditor Conclui que Existe uma Distorção Material na Outra Informação .....	17–19
Responder Quando Existe uma Distorção Material nas Demonstrações Financeiras ou o Conhecimento pelo Auditor da Entidade e do seu Ambiente Necessita de ser Atualizado .....	20
Relato .....	21–24
Documentação.....	25
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Definições .....	A1–A10
Obter a Outra Informação .....	A11–A22
Ler e Considerar a Outra Informação .....	A23–A38
Responder Quando Parece Existir uma Inconsistência Material ou a Outra Informação Aparenta Estar Distorcida Materialmente .....	A39–A43

Responder Quando o Auditor Conclui que Existe uma Distorção Material na Outra Informação .....	A44–A50
Responder Quando Existe uma Distorção Material nas Demonstrações Financeiras ou o Conhecimento pelo Auditor da Entidade e do seu Ambiente Necessita de ser Atualizado .....	A51
Relato .....	A52–A59
Apêndice 1: Exemplos de Quantias ou Outros Itens que Podem Ser Incluídos na Outra Informação	
Apêndice 2: Exemplos de Relatórios de Auditor Relativos a Outra Informação	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 720 (Revista), *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação*, 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 as responsabilidades do auditor relativas a outra informação, seja informação financeira ou não financeira (que não sejam as demonstrações financeiras e o relatório do auditor), incluída no relatório anual de uma entidade. Um relatório anual de uma entidade pode ser um documento individual ou uma combinação de documentos que sirvam a mesma finalidade.
2. Esta ISA está escrita no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras por um auditor independente. Desta forma, os objetivos do auditor nesta ISA são para ser compreendidos no contexto dos objetivos globais do auditor como descrito no parágrafo 11 da ISA 200.<sup>1</sup> Os requisitos na ISA foram concebidos para possibilitar que o auditor atinja os objetivos especificados nas ISA, e por isso os objetivos globais do auditor. A opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras não cobre a outra informação, nem esta ISA exige que o auditor obtenha prova de auditoria para além da exigida para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.
3. Esta ISA exige que o auditor leia e considere a outra informação porque outra informação que seja materialmente inconsistente com as demonstrações financeiras (ou com o conhecimento do auditor obtido na auditoria) pode indicar que existe uma distorção material nas demonstrações financeiras ou que existe uma distorção material na outra informação, as quais podem minar a credibilidade das demonstrações financeiras e o respetivo relatório do auditor. Tais distorções materiais podem também influenciar inapropriadamente as decisões económicas dos utilizadores para quem o relatório do auditor é preparado.
4. Esta ISA pode também auxiliar o auditor no cumprimento dos requisitos éticos relevantes<sup>2</sup> que exigem que o auditor evite estar, com conhecimento, associado a informação que o auditor acredita conter uma declaração materialmente falsa ou enganadora, declarações ou informação fornecida de forma imprudente ou que omita ou confunda informação que seja exigida ser incluída quando tal omissão ou confusão seria enganadora.
5. A outra informação pode incluir quantias ou outros itens que têm como propósito serem os mesmos que sumarizam, ou proporcionam maior detalhe, as quantias ou outros itens das demonstrações financeiras e outras quantias ou outros itens sobre os quais o auditor tomou conhecimento na auditoria. A outra informação pode também incluir outras matérias.

<sup>1</sup> ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*

<sup>2</sup> Código de Ética dos Profissionais de Contabilidade e Auditoria do International Ethics Standards Board for Accountants (Código do IESBA), Secção R111.2

6. As responsabilidades do auditor relativas a outra informação (sem ser as responsabilidades de relato aplicáveis) aplicam-se independentemente de a outra informação ter sido obtida pelo auditor antes, ou depois, da data do seu relatório.
7. Esta ISA não se aplica a:
  - (a) Anúncios preliminares de informação financeira; ou
  - (b) Documentos de ofertas de títulos, incluindo prospectos.
8. As responsabilidades do auditor segundo esta ISA não constituem um trabalho de garantia de fiabilidade sobre outra informação ou impõem uma obrigação sobre o auditor de obter garantia de fiabilidade sobre a outra informação.
9. A lei ou regulamento podem impor obrigações adicionais sobre o auditor relativamente à outra informação que vão para além do âmbito desta ISA.

#### **Data de Eficácia**

10. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2016.

#### **Objetivos**

11. Os objetivos do auditor, tendo lido a outra informação, são:
  - (a) Considerar se existe uma inconsistência material entre a outra informação e as demonstrações financeiras;
  - (b) Considerar se existe uma inconsistência material entre a outra informação e o conhecimento do auditor obtido na auditoria;
  - (c) Responder apropriadamente quando o auditor identificou que tais inconsistências materiais aparentam existir ou quando o auditor tomou conhecimento que a outra informação aparenta estar materialmente distorcida; e
  - (d) Relatar de acordo com esta ISA.

#### **Definições**

12. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
  - (a) Distorção de outra informação - Uma distorção de outra informação existe quando a outra informação está apresentada incorretamente ou é enganadora (incluindo porque ela omite ou confunde informação necessária para se ter uma compreensão apropriada de uma matéria divulgada na outra informação). (Ref: Parágrafos A6 a A7)

- (b) Outra informação – Informação financeira ou não financeira (distinta das demonstrações financeiras e do relatório do auditor sobre as mesmas) incluída no relatório anual da entidade. (Ref: Parágrafos A8 a A10)
- (c) Relatório anual – Um documento, ou conjunto de documentos, geralmente preparado numa base anual pelo órgão de gestão ou pelos encarregados da governação de acordo com a lei, regulamento ou tradição, que tem como objetivo proporcionar aos proprietários (ou stakeholders semelhantes) informação sobre as operações da entidade e os resultados financeiros e a posição financeira como incluídos nas demonstrações financeiras. Um relatório anual inclui ou acompanha as demonstrações financeiras e o respetivo relatório do auditor e inclui geralmente informação sobre os desenvolvimentos da entidade, as suas perspectivas futuras e riscos e incertezas, uma declaração do conselho de administração da entidade, e relatórios abrangendo matérias de governação. (Ref: Parágrafos A1 a A5)

## Requisitos

### Obter a Outra Informação

13. O auditor deve: (Ref: Parágrafos A11 a A22)
  - (a) Determinar através de discussão com o órgão de gestão que documento(s) compõem o relatório anual da entidade e a forma planeada e o momento da emissão de tal documento(s);
  - (b) Acordar com o órgão de gestão a obtenção em momento oportuno e, se possível, antes da data do relatório do auditor, da versão final do(s) documento(s) que compreendem o relatório anual; e
  - (c) Quando alguns ou todos o(s) documento(s) determinados em (a) não ficarão disponíveis até à data do relatório do auditor, solicitar ao órgão de gestão que preste uma declaração escrita de que a versão final do(s) documento(s) irá ser prestada ao auditor quando disponível, e antes da sua emissão pela entidade, de tal modo que o auditor possa completar os procedimentos exigidos por esta ISA. (Ref: Parágrafo A22)

### Ler e Considerar a Outra Informação

14. O auditor deve ler a outra informação e, ao fazê-lo deve: (Ref: Parágrafos A23 e A24)
  - (a) Considerar se existe uma inconsistência material entre a outra informação e as demonstrações financeiras. Como base para esta consideração, o auditor deve, para avaliar a sua consistência, comparar quantias selecionadas ou outros itens na outra informação (que se pretende serem os mesmos que sumarizem, ou proporcionem maior

detalhe, das quantias ou outros itens nas demonstrações financeiras) com tais quantias ou outros itens nas demonstrações financeiras; e (Ref: Parágrafos A25 a A29)

- (b) Considerar se existe uma inconsistência material entre a outra informação e o conhecimento do auditor obtido na auditoria, no contexto da prova de auditoria obtida e das conclusões atingidas na auditoria. (Ref: Parágrafos A30 a A36)

- 15. Ao ler a outra informação de acordo com o parágrafo 14, o auditor deve permanecer alerta para indicações de que a outra informação não relacionada com as demonstrações financeiras ou o conhecimento do auditor obtido na auditoria aparenta estar materialmente distorcida. (Ref: Parágrafos A24, A37 e A38)

### **Responder Quando Aparenta Existir uma Inconsistência Material ou a Outra Informação Aparenta Estar Distorcida Materialmente**

- 16. Se o auditor identificar que uma inconsistência material aparenta existir (ou tomou conhecimento de que a outra informação aparenta estar materialmente distorcida), deve discutir a matéria com o órgão de gestão, e, se necessário, efetuar outros procedimentos para concluir se: (Ref: Parágrafos A39 a A43)
  - (a) Existe uma distorção material da outra informação;
  - (b) Existe uma distorção material das demonstrações financeiras; ou
  - (c) O conhecimento do auditor da entidade e do seu ambiente necessita de ser atualizado.

### **Responder Quando o Auditor Conclui que Existe uma Distorção Material da Outra Informação**

- 17. Se o auditor concluir que existe uma distorção material na outra informação, deve solicitar ao órgão de gestão que corrija a outra informação. Se o órgão de gestão:
  - (a) Concordar em fazer a correção, o auditor deve determinar que a correção foi efetuada; ou
  - (b) Se recusar a fazer a correção, o auditor deve comunicar a matéria com os encarregados da governação e solicitar que a correção seja efetuada.
- 18. Se o auditor concluir que existe uma distorção material na outra informação obtida antes da data do relatório do auditor e a outra informação não for corrigida após a comunicação com os encarregados da governação, deve tomar a ação apropriada, incluindo: (Ref: Parágrafo A44)
  - (a) Considerar as implicações no relatório do auditor e comunicar com os encarregados da governação sobre como o auditor planeia tratar a

- distorção material no seu relatório (ver parágrafo 22(e)(ii)); ou (Ref: Parágrafo A45)
- (b) Renunciar ao trabalho, quando a renúncia for possível segundo a lei ou regulamento aplicável. (Ref: Parágrafos A46 e A47)
19. Se o auditor concluir que existe uma distorção material na outra informação obtida após a data do relatório do auditor, deve:
- (a) Se a outra informação for corrigida, executar os procedimentos necessários nas circunstâncias; ou (Ref: Parágrafo A48)
- (b) Se a outra informação não for corrigida após comunicar com os encarregados da governação, tomar as ações apropriadas considerando os direitos e obrigações legais do auditor, procurar fazer com que a distorção material não corrigida seja apropriadamente levada à atenção dos utilizadores para quem o relatório do auditor foi preparado. (Ref: Parágrafos A49 e A50)

**Responder Quando Existe uma Distorção Material nas Demonstrações Financeiras ou o Conhecimento pelo Auditor da Entidade e do seu Ambiente Necessita de ser Atualizado**

20. Se, em resultado da execução dos procedimentos nos parágrafos 14 e 15, o auditor concluir que existe uma distorção material nas demonstrações financeiras ou o conhecimento do auditor da entidade e do seu ambiente necessita de ser atualizado, deve responder apropriadamente de acordo com outras ISA. (Ref: Parágrafo A51)

**Relato**

21. O relatório do auditor deve incluir uma seção separada com o título “Outra Informação”, ou outro título apropriado, quando, à data de tal relatório:
- (a) Para uma auditoria de demonstrações financeiras de uma entidade cotada, o auditor obteve, ou espera obter, a outra informação; ou
- (b) Para uma auditoria de demonstrações financeiras de uma entidade que não seja uma entidade cotada, o auditor obteve alguma ou toda a outra informação. (Ref: Parágrafo A52)
22. Quando for exigido que o relatório do auditor inclua uma seção de Outra Informação de acordo com o parágrafo 21, esta seção deve incluir: (Ref: Parágrafo A53)
- (a) Uma declaração de que o órgão de gestão é responsável pela outra informação;
- (b) Uma identificação da:



- (i) Outra informação, se existir, obtida pelo auditor antes da data do seu relatório; e
  - (ii) Para uma auditoria de demonstrações financeiras de uma entidade cotada, outra informação, se existir, que é esperada ser obtida após a data do relatório do auditor;
- (c) Uma declaração de que a opinião do auditor não cobre a outra informação e, assim, que o auditor não expressa (ou não irá expressar) uma opinião de auditoria ou qualquer outro tipo de conclusão de garantia de fiabilidade a esse respeito.
- (d) Uma descrição das responsabilidades do auditor relacionadas com a leitura, consideração e relato sobre a outra informação como exigido por esta ISA; e
- (e) Quando foi obtida a outra informação antes da data do relatório do auditor:
- (i) Uma declaração de que o auditor não tem nada a relatar; ou
  - (ii) Se o auditor concluir que existe uma distorção material não corrigida na outra informação, uma declaração que descreva a distorção material não corrigida da outra informação.
23. Quando o auditor expressar uma opinião com reservas ou adversa de acordo com a ISA 705 (Revista)<sup>3</sup>, deve considerar as implicações da matéria que deu origem à modificação de opinião para a declaração exigida pelo parágrafo 22(e). (Ref: Parágrafos A54 a A58)

#### *Relato Prescrito por Lei ou Regulamento*

24. Se for exigido por lei ou regulamento numa jurisdição específica que o auditor se refira à outra informação no seu relatório usando uma estrutura ou redação específica, o relatório do auditor deve referir-se às Normas Internacionais de Auditoria somente se tal relatório incluir, no mínimo: (Ref: Parágrafo A59)
- (a) A identificação da outra informação obtida pelo auditor antes da data do seu relatório;
  - (b) Uma descrição das responsabilidades do auditor com respeito à outra informação; e
  - (c) Uma declaração explícita que aborde o resultado do trabalho do auditor para esta finalidade.

---

<sup>3</sup> ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*



## Documentação

25. Ao tratar dos requisitos da ISA 230<sup>4</sup>, tal como se aplicam a esta ISA, o auditor deve incluir na documentação de auditoria:
- (a) Documentação dos procedimentos efetuados segundo esta ISA; e
  - (b) A versão final da outra informação sobre a qual o auditor efetuou o trabalho exigido segundo esta ISA.

\*\*\*

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Definições

#### *Relatório Anual* (Ref: Parágrafo 12(a))

- A1. A lei, regulamento ou costume podem definir o conteúdo de um relatório anual e o nome pelo qual ele é referido, para entidades numa determinada jurisdição. Contudo, o conteúdo e o nome podem variar dentro de uma jurisdição e de uma jurisdição para outra.
- A2. Um relatório anual é tipicamente preparado numa base anual. Contudo, quando as demonstrações financeiras que estão a ser auditadas forem preparadas para um período menor ou maior de que um ano, pode também ser preparado um relatório anual para cobrir o mesmo período dessas demonstrações financeiras.
- A3. Em alguns casos, um relatório anual de uma entidade pode ser um documento individual e ser referido com o título “Relatório Anual” ou por qualquer outro título. Em outros casos, a lei, regulamento ou costume podem exigir que a entidade relate aos proprietários (ou stakeholders similares) informação sobre as operações da entidade e os resultados financeiros e a posição financeira da entidade como estabelecido nas demonstrações financeiras (isto é, um relatório anual) através de um documento individual, ou por dois ou mais documentos separados que, em combinação, servem a mesma finalidade. Por exemplo, dependente da lei, regulamento ou costume numa determinada jurisdição, um ou mais dos seguintes documentos podem fazer parte do relatório anual:
  - Um relatório do órgão de gestão, comentário do órgão de gestão ou revisão operacional e financeira ou relatórios similares pelos encarregados da governação (por exemplo, um relatório dos diretores).
  - Uma declaração do Presidente.

<sup>4</sup> ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafos 8 a 11

- Uma declaração de governação societária.
  - Relatórios de controlo interno ou avaliação do risco.
- A4. Um relatório anual pode ser disponibilizado aos utilizadores em formato impresso, ou eletrónico, inclusive no website da entidade. Um documento (ou combinação de documentos) pode cumprir a definição de um relatório anual, independentemente de qual o local onde está disponível para os utilizadores.
- A5. Um relatório anual é diferente em natureza, finalidade e conteúdo de outros relatórios, tais como um relatório preparado para satisfazer as necessidades de informação de um grupo específico de interessados ou um relatório preparado para dar cumprimento a um objetivo de relato regulatório específico (mesmo quando é exigido que tal relatório esteja disponível publicamente). Exemplos de relatórios que, quando emitidos como documentos únicos, não são tipicamente parte de uma combinação de documentos que compõem um relatório anual (sujeito a lei, regulamento ou costume), e que, por isso, não são outra informação dentro do âmbito desta ISA, incluem:
- Relatórios industriais ou regulatórios separados (por exemplo, relatórios de adequação de capital), tais como os que podem ser preparados nos setores bancário, segurador e de pensões.
  - Relatórios de responsabilidade social.
  - Relatórios de sustentabilidade.
  - Relatórios de diversidade e igualdade de oportunidades.
  - Relatórios de responsabilidade de produto.
  - Relatórios de práticas de trabalho e condições de emprego.
  - Relatórios de direitos humanos.

*Distorção de Outra Informação* (Ref: Parágrafo 12(b))

- A6. Quando uma matéria particular é divulgada na outra informação, esta pode omitir ou confundir informação que é necessária para uma compreensão adequada daquela matéria. Por exemplo, se a outra informação tenciona abordar os indicadores chaves de desempenho usados pelo órgão de gestão, então a omissão de um indicador chave de desempenho usado pelo órgão de gestão pode indicar que a outra informação é enganadora.
- A7. O conceito de materialidade pode ser discutido num referencial aplicável à outra informação e, se for, tal referencial pode proporcionar um quadro de referência para o auditor efetuar julgamentos sobre a materialidade segundo esta ISA. Em muitos casos, contudo, pode não existir um referencial aplicável

que inclua uma discussão do conceito de materialidade e de como se aplica à outra informação. Em tais circunstâncias, as características seguintes proporcionam ao auditor um quadro de referência para determinar se uma distorção da outra informação é material:

- A materialidade é considerada no contexto das necessidades comuns de informação dos utilizadores como um grupo. É esperado que os utilizadores da outra informação sejam os mesmos utilizadores das demonstrações financeiras dado que pode ser esperado que tais utilizadores leiam a outra informação para proporcionar contexto para as demonstrações financeiras.
- Os julgamentos sobre a materialidade tomam em conta as circunstâncias específicas da distorção, considerando se os utilizadores iriam ser influenciados pelo efeito da distorção não corrigida. Nem todas as distorções irão influenciar as decisões económicas dos utilizadores.
- Os julgamentos sobre a materialidade envolvem considerações quantitativas e qualitativas. Portanto, tais julgamentos podem tomar em conta a natureza ou magnitude dos itens que a outra informação aborda no contexto do relatório anual da entidade.

#### *Outra Informação* (Ref: Parágrafo 12(c))

- A8. O Apêndice 1 contém exemplos de quantias ou outros itens que podem ser incluídos na outra informação.
- A9. Em alguns casos, o referencial de relato financeiro aplicável pode exigir divulgações específicas, mas permitir que estas estejam localizadas fora das demonstrações financeiras<sup>5</sup>. Como tais divulgações são exigidas pelo referencial de relato financeiro aplicável, elas fazem parte das demonstrações financeiras. Portanto, não constituem outra informação para as finalidades desta ISA.
- A10. Os *tags* da *eXtensible Business Reporting Language* (XBRL) não representam a outra informação como definido nesta ISA.

<sup>5</sup> Por exemplo, a Norma Internacional de Relato Financeiro (IFRS) 7, *Instrumentos Financeiros: Divulgações*, permite que certas divulgações exigidas pelas IFRS sejam dadas nas demonstrações financeiras ou incorporadas por referência cruzada das demonstrações financeiras para uma outra declaração, tal como um comentário do órgão de gestão ou um relatório de risco, que esteja disponível aos utilizadores das demonstrações financeiras nos mesmos termos que as demonstrações financeiras e ao mesmo tempo.

**Obter a Outra Informação** (Ref: Parágrafo 13)

- A11. Determinar o(s) documento(s) que são ou compõem o relatório anual é muitas vezes claro com base na lei, regulamento ou costume. Em muitos casos, o órgão de gestão ou os encarregados da governação podem habitualmente ter emitido um pacote de documentos que, juntos, compõem o relatório anual, ou podem ter-se comprometido a fazê-lo. Em alguns casos, contudo, pode não ser claro que documento(s) é ou compõe o relatório anual. Em tais casos, a oportunidade e finalidade dos documentos (e para quem são endereçados) são matérias que podem ser relevantes para a determinação pelo auditor de qual documento(s) é ou compõe o relatório anual.
- A12. Quando o relatório anual é traduzido noutras línguas consoante a lei ou regulamento (tal pode ocorrer quando uma jurisdição tem mais do que uma língua oficial), ou quando múltiplos “Relatórios Anuais” são preparados sob diferente legislação (por exemplo, quando uma entidade é cotada em mais do que uma jurisdição), pode ser necessário considerar se um, ou mais de um dos “Relatórios Anuais” fazem parte da outra informação. A lei ou regulamento locais podem proporcionar orientação adicional a este respeito.
- A13. O órgão de gestão, ou os encarregados da governação, é responsável por preparar o relatório anual. O auditor pode comunicar com o órgão de gestão ou os encarregados da governação sobre:
- As expectativas do auditor relativamente à obtenção da versão final do relatório anual (incluindo uma combinação de documentos que, juntos, compõem o relatório anual) de uma forma oportuna antes da data do relatório do auditor de tal forma que o auditor possa completar os procedimentos exigidos por esta ISA antes da data do seu relatório, ou, se não for possível, o mais cedo possível e em todos os casos antes da emissão de tal informação pela entidade.
  - As implicações possíveis quando a outra informação é obtida após a data do relatório do auditor.
- A14. As comunicações referidas no parágrafo A13 podem ser particularmente apropriadas, por exemplo:
- Num trabalho de auditoria inicial.
  - Quando houve uma alteração no órgão de gestão ou nos encarregados da governação.
  - Quando é esperado que a outra informação seja obtida após a data do relatório do auditor.
- A15. Quando os encarregados da governação têm de aprovar a outra informação antes da sua emissão pela entidade, a versão final de tal outra informação é aquela que foi aprovada pelos encarregados da governação para emissão.

- A16. Em alguns casos, o relatório anual da entidade pode ser um documento individual a ser publicado, de acordo com a lei ou regulamento ou pela prática de relato da entidade, logo após o período de relato financeiro da entidade de tal forma que esteja disponível ao auditor antes da data do seu relatório. Em outros casos, pode não ser exigido que tal documento seja publicado até um período mais longo ou num período à escolha da entidade. Podem também existir circunstâncias em que o relatório anual da entidade seja uma combinação de documentos, cada um sujeito a diferentes requisitos ou práticas de relato pela entidade no que respeita à oportunidade da sua publicação.
- A17. Podem existir circunstâncias em que, à data do relatório do auditor, a entidade esteja a considerar o desenvolvimento de um documento que pode fazer parte do relatório anual da entidade (por exemplo, um relatório voluntário para os stakeholders) mas o órgão de gestão é incapaz de confirmar ao auditor a finalidade ou oportunidade de tal documento. Se o auditor não for capaz de verificar a finalidade ou oportunidade de tal documento, este não é considerado outra informação para as finalidades desta ISA.
- A18. Obter a outra informação de forma oportuna antes da data do relatório do auditor possibilita quaisquer revisões que sejam consideradas necessárias serem feitas às demonstrações financeiras, ao relatório do auditor, ou à outra informação antes da sua emissão. A carta de compromisso de auditoria<sup>6</sup> pode fazer referência a um acordo com o órgão de gestão para disponibilizar ao auditor a outra informação de uma forma oportuna e, se possível, antes da data do relatório do auditor.
- A19. Quando a outra informação só é disponibilizada aos utilizadores através do website da entidade, a versão da outra informação obtida da entidade, em vez da obtida através do website da entidade, é o documento relevante no qual o auditor irá executar os procedimentos de acordo com esta ISA. O auditor não tem nenhuma responsabilidade segundo esta ISA de procurar outra informação, incluindo outra informação que possa estar no website da entidade, nem de executar quaisquer procedimentos para confirmar que a outra informação está apropriadamente exibida no website da entidade ou que foi apropriadamente transmitida ou exibida eletronicamente.
- A20. O auditor não está impedido de datar ou emitir o seu relatório se não obtiver alguma ou toda a outra informação.
- A21. Quando a outra informação é obtida após a data do relatório do auditor, não é exigido ao auditor que atualize os procedimentos efetuados de acordo com os parágrafos 6 e 7 da ISA 560.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> ISA 10, *Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria*, parágrafo A24

<sup>7</sup> ISA 560, *Acontecimentos Subsequentes*

A22. A ISA 580<sup>8</sup> estabelece requisitos e proporciona orientação sobre o uso de declarações escritas. A declaração escrita que se exige seja solicitada conforme parágrafo 13(c) relacionada com outra informação que irá ser disponibilizada somente após a data do relatório do auditor tenciona suportar a capacidade do auditor de completar os procedimentos exigidos por esta ISA com respeito a tal informação. Adicionalmente, o auditor pode considerar útil solicitar outras declarações escritas, por exemplo, que:

- O órgão de gestão informou o auditor de todos os documentos que espera emitir que podem conter outra informação;
- As demonstrações financeiras e qualquer outra informação obtida pelo auditor antes da data do relatório de auditoria são consistentes entre elas e a outra informação não contém qualquer distorção material; e
- No que respeita à outra informação que não foi obtida pelo auditor antes da data do relatório, que o órgão de gestão tenciona preparar e emitir tal outra informação e a data esperada de tal emissão.

**Ler e Considerar a Outra Informação** (Ref: Parágrafos 14 e 15)

A23. É exigido ao auditor, pela ISA 200<sup>9</sup>, que planeie e execute a auditoria com ceticismo profissional. Manter o ceticismo profissional quando lê e considera a outra informação inclui, por exemplo, reconhecer que o órgão de gestão pode estar excessivamente otimista sobre o sucesso dos seus planos e estar alerta para informação que pode ser inconsistente com:

- (a) As demonstrações financeiras: ou
- (b) O conhecimento do auditor obtido na auditoria.

A24. De acordo com a ISA 220<sup>10</sup>, é exigido que o sócio responsável pelo trabalho tome responsabilidade pela direção, supervisão e execução do trabalho de auditoria em cumprimento das normas profissionais e dos requisitos legais e regulamentares aplicáveis. No contexto desta ISA, os fatores que podem ser tidos em conta quando se determina que os membros apropriados da equipa de trabalho tratem os requisitos dos parágrafos 14 e 15 incluem:

- A experiência relativa dos membros da equipa de trabalho.
- Se os membros da equipa de trabalho a serem designados para as tarefas têm o conhecimento relevante obtido na auditoria para identificarem inconsistências entre a outra informação e aquele conhecimento.

---

<sup>8</sup> ISA 580, *Declarações Escritas*

<sup>9</sup> ISA 200, parágrafo 15

<sup>10</sup> ISA 220, *Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 15(a)

- O grau de julgamento envolvido no tratamento dos requisitos dos parágrafos 14 e 15. Por exemplo, efetuar procedimentos para avaliar a consistência das quantias na outra informação que se pretende que sejam as mesmas que as quantias nas demonstrações financeiras, pode ser executado por membros da equipa de trabalho menos experientes.
- Se, no caso de uma auditoria de grupos, é necessário fazer indagações ao auditor do componente ao tratar a outra informação relacionada com esse componente.

*Considerar Se Existe uma Inconsistência Material Entre a Outra Informação e as Demonstrações Financeiras* (Ref: Parágrafo 14(a))

A25. A outra informação pode incluir quantias ou outros itens que se pretendem que sejam os mesmos que sumarizem, ou proporcionam maior detalhe sobre, as quantias ou outros itens nas demonstrações financeiras. Exemplos de tais quantias podem incluir:

- Tabelas, gráficos ou mapas contendo extratos das demonstrações financeiras.
- Uma divulgação que proporciona maior detalhe sobre um saldo ou conta mostrada nas demonstrações financeiras, tal como “Rédito para 20X1 contém XXX milhões do produto X e YYY milhões do produto Y”.
- Descrições dos resultados financeiros, tal como “Total dos gastos com investigação e desenvolvimento foram XXX em 20X1”.

A26. Ao avaliar a consistência das quantias selecionadas ou outros itens na outra informação com as demonstrações financeiras, não é exigido ao auditor que compare todas as quantias ou outros itens na outra informação que pretendem ser os mesmos que sumarizem, ou proporcionam maior detalhe sobre, as quantias ou outros itens nas demonstrações financeiras, com tais quantias ou outros itens nas demonstrações financeiras.

A27. Selecionar as quantias ou outros itens para comparar é uma matéria de julgamento profissional. Os fatores relevantes para este julgamento incluem:

- A relevância da quantia ou outro item no contexto em que ela é apresentada, a qual pode afetar a importância que os utilizadores iriam dar à quantia ou outro item (por exemplo, um rácio ou quantia chave).
- Se quantitativo, a dimensão relativa da quantia comparada com contas ou itens nas demonstrações financeiras ou com a outra informação sobre a qual se relacionam.
- A sensibilidade da quantia particular ou outro item na outra informação, por exemplo, pagamentos baseados em ações para a gestão de topo.

A28. Determinar a natureza e extensão dos procedimentos para tratar do requisito no parágrafo 14(a) é uma matéria de julgamento profissional, reconhecendo que as responsabilidades do auditor segundo esta ISA não constituem um trabalho de garantia de fiabilidade sobre a outra informação ou impõe uma obrigação de obter garantia de fiabilidade sobre a outra informação. Exemplos de tais procedimentos incluem:

- Para informação que pretende ser a mesma que a informação nas demonstrações financeiras, comparar a informação com as demonstrações financeiras.
- Para informação que pretende ter o mesmo significado que as divulgações nas demonstrações financeiras, comparar as palavras usadas e considerar a importância das diferenças nas palavras usadas e se tais diferenças implicam significados diferentes.
- Obter do órgão de gestão uma reconciliação entre uma quantia dentro da outra informação e as demonstrações financeiras e:
  - Comparar itens na reconciliação com as demonstrações financeiras e a outra informação: e
  - Verificar se os cálculos dentro da reconciliação são aritmeticamente precisos aritmeticamente.

A29. Avaliar a consistência das quantias selecionadas ou outros itens na outra informação com as demonstrações financeiras inclui, quando relevante dada a natureza da outra informação, a forma da sua apresentação comparada com as demonstrações financeiras.

*Considerar Se Existe uma Inconsistência Material Entre a Outra Informação e o Conhecimento do Auditor Obtido na Auditoria (Ref: Parágrafo 14(b))*

A30. A outra informação pode incluir quantias ou itens que são relacionados com o conhecimento do auditor obtido na auditoria (que não sejam os referidos no parágrafo 14(a)). Exemplos de tais quantias ou itens podem incluir:

- Uma divulgação das unidades produzidas, ou uma tabela que sumariza tal produção por região geográfica.
- Uma declaração que “A sociedade introduziu o produto X e o produto Y durante o ano”.
- Um resumo das localizações das maiores operações da entidade, tal como “O maior centro de operações é no país X e também existem operações nos países Y e Z”.



- A31. O conhecimento do auditor obtido na auditoria inclui a compreensão do auditor da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno da entidade, obtido de acordo com a ISA 315 (Revista)<sup>11</sup>. A ISA 315 (Revista) estabelece a compreensão exigida ao auditor, o qual inclui matérias como obter uma compreensão de:
- (a) A indústria, regulamentação e outros fatores externos relevantes;
  - (b) A natureza da entidade;
  - (c) A seleção e aplicação de políticas contabilísticas da entidade;
  - (d) Os objetivos e estratégias da entidade;
  - (e) A mensuração e revisão do desempenho financeiro da entidade; e
  - (f) O controlo interno da entidade.
- A32. O conhecimento do auditor obtido na auditoria também pode incluir matérias de natureza prospetiva. Tais matérias podem incluir, por exemplo, expectativas de negócio e futuros fluxos de caixa que o auditor considerou quando avaliou os pressupostos do órgão de gestão na execução de restes de imparidade sobre ativos intangíveis tal como o goodwill ou quando avaliou a determinação do órgão de gestão da capacidade da entidade prosseguir em continuidade.
- A33. Ao considerar se existe uma inconsistência material entre a outra informação e o conhecimento do auditor obtido na auditoria, o auditor pode focar-se em matérias na outra informação que sejam de suficiente importância que uma distorção da outra informação relativa àquela matéria pode ser material.
- A34. No que respeita a muitas matérias na outra informação, a prova de auditoria obtida pelo e as conclusões atingidas na auditoria podem ser suficientes para possibilitar ao auditor que considere se existe uma inconsistência material entre a outra informação e o conhecimento do auditor obtido na auditoria. Quanto mais experiente e mais familiarizado com os aspetos chave da auditoria o auditor estiver, mais provável é que o conhecimento do auditor das matérias relevantes seja suficiente. Por exemplo, o auditor pode ser capaz de considerar se existe uma inconsistência material entre a outra informação e o conhecimento do auditor obtido na auditoria à luz do conhecimento do auditor das discussões tidas com o órgão de gestão ou com os encarregados da governação ou dos resultados de procedimentos executados durante a auditoria tal como a leitura das atas do órgão de gestão, sem ter de tomar ações adicionais.

<sup>11</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*, parágrafos 11 e 12

- A35. O auditor pode determinar que remeter para a documentação de auditoria relevante ou fazer indagações a membros relevantes da equipa de trabalho ou a auditores do componente relevantes é apropriado como base para a consideração sobre se uma existe inconsistência material. Por exemplo:
- Quando a outra informação descreve a cessão planeada de uma linha de produto relevante e, embora o auditor esteja consciente da cessação planeada, o auditor pode fazer indagações ao membro relevante da equipa de trabalho que executou os procedimentos nesta área para suportar a consideração do auditor de se a descrição é materialmente inconsistente com o conhecimento do auditor obtido durante a auditoria.
  - Quando a outra informação descreve detalhes importantes de um litígio tratado na auditoria, mas o auditor não se recorda dele adequadamente, pode ser necessário a consulta à documentação de auditoria quando tais detalhes estão sumarizados para suportar a lembrança do auditor.
- A36. Se, e em caso afirmativo em que extensão, o auditor consulta a documentação de auditoria relevante ou faz indagações aos membros relevantes da equipa de trabalho ou aos auditores do componente relevantes é uma matéria de julgamento profissional. Contudo, pode não ser necessário que o auditor consulte a documentação de auditoria relevante, ou faça indagações aos membros relevantes da equipa de trabalho ou auditores do componente relevantes sobre qualquer matéria incluída na outra informação.

*Permanecer Alerta para Outras Indicações de que a Outra Informação Aparenta Estas Distorcida Materialmente (Ref: Parágrafo 15)*

- A37. A outra informação pode incluir matérias que não são relacionadas com as demonstrações financeiras e pode também estender-se para além do conhecimento do auditor obtido na auditoria. Por exemplo, a outra informação pode incluir declarações sobre as emissões de gases de estufa da entidade.
- A38. Permanecer alerta para outras indicações de que a outra informação não relacionada com as demonstrações financeiras (ou o conhecimento do auditor obtido na auditoria) aparenta estar distorcida materialmente, auxilia o auditor no cumprimento dos requisitos éticos relevantes que exigem que o auditor evite estar, de forma consciente, associado com outra informação que ele acredita conter uma declaração falsa ou enganadora, uma declaração prestada de forma imprudente, ou que omita ou confunda informação necessária de tal forma que a outra informação seja enganadora.<sup>12</sup> Permanecer alerta para outras indicações de que a outra informação aparenta estar materialmente distorcida pode, potencialmente, resultar na identificação do auditor de matérias tais como:

---

<sup>12</sup> Código do IESBA, parágrafo R111.2

- Diferenças entre a outra informação e o conhecimento geral, para além do conhecimento obtido na auditoria, do membro da equipa de trabalho que lê a outra informação que levem o auditor a acreditar que a outra informação aparenta estar materialmente distorcida; ou
- Uma inconsistência interna na outra informação que leva o auditor a acreditar que a outra informação aparenta estar materialmente distorcida.

### **Responder Quando Aparenta Existir uma Inconsistência Material ou a Outra Informação Aparenta Estar Distorcida Materialmente**

(Ref: Parágrafo 16)

- A39. A discussão do auditor com o órgão de gestão sobre uma inconsistência material (ou outra informação que aparenta estar distorcida materialmente) pode incluir solicitar-lhe que forneça suporte para a base das suas declarações na outra informação. Com base nas informações ou explicações adicionais do órgão de gestão o auditor pode ficar satisfeito que a outra informação não está distorcida materialmente. Por exemplo, as explicações do órgão de gestão podem indicar bases razoáveis e suficientes para diferenças válidas de julgamento.
- A40. Pelo contrário, a discussão com o órgão de gestão pode proporcionar informação adicional que suporta a conclusão do auditor de que existe uma distorção material da outra informação.
- A41. Pode ser mais difícil para o auditor desafiar o órgão de gestão em matérias de julgamento do que as de natureza mais factual. Contudo, podem existir circunstâncias em que o auditor conclui que a outra informação contém uma declaração que não é consistente com as demonstrações financeiras ou com o conhecimento do auditor obtido na auditoria. Estas circunstâncias podem originar dúvidas sobre a outra informação, as demonstrações financeiras ou o conhecimento do auditor obtido durante a auditoria.
- A42. Como existe uma grande variedade de possíveis distorções materiais da outra informação, a natureza e extensão de outros procedimentos que o auditor pode executar para concluir se existe, ou não, uma distorção material da outra informação é matéria de julgamento profissional do auditor nas circunstâncias.
- A43. Quando uma matéria não está relacionada com as demonstrações financeiras ou o conhecimento do auditor obtido na auditoria, o auditor pode não ser capaz de avaliar totalmente as respostas do órgão de gestão às suas indagações. Porém, com base nas informações e explicações adicionais do órgão de gestão, ou alterações subsequentes feitas pelo órgão de gestão à outra informação, o auditor pode ficar satisfeito de que uma inconsistência material deixou, aparentemente, de existir ou que a outra informação deixou, aparentemente, de estar distorcida materialmente. Quando o auditor não for

capaz de concluir que uma inconsistência material deixou, aparentemente, de existir ou que a outra informação deixou, aparentemente, de estar distorcida materialmente, ele pode solicitar ao órgão de gestão que consulte uma terceira parte qualificada (por exemplo, um perito do órgão de gestão ou um advogado). Em certos casos, após considerar as respostas da consulta do órgão de gestão, o auditor pode não ser capaz de concluir se existe, ou não, uma distorção material da outra informação. As ações que o auditor pode tomar nessa altura incluem uma ou mais das seguintes:

- Obter aconselhamento do advogado do auditor;
- Considerar as implicações para o relatório do auditor, por exemplo, se deve descrever as circunstâncias quando existe uma limitação imposta pelo órgão de gestão; ou
- Renunciar à auditoria, quando a renúncia é possível segundo a lei ou regulamento aplicável.

### **Responder Quando o Auditor Conclui que Existe uma Distorção Material da Outra Informação**

*Responder Quando o Auditor Conclui que Existe uma Distorção Material da Outra Informação Obtida antes da Data do Relatório do Auditor (Ref: Parágrafo 18)*

A44. As ações que o auditor toma se a outra informação não for corrigida após a comunicação com os encarregados da governação são uma matéria de julgamento profissional do auditor. O auditor pode tomar em conta se as razões dadas pelo órgão de gestão e pelos encarregados da governação para não fazerem a correção levanta dúvida sobre a integridade ou honestidade do órgão de gestão ou dos encarregados da governação, por exemplo, quando o auditor suspeita de uma intenção para enganar. O auditor pode também considerar apropriado procurar aconselhamento jurídico. Em alguns casos, pode ser exigido ao auditor por lei, regulamento ou outras normas profissionais que comunique a matéria ao regulador ou organismo profissional relevante.

Implicações de Relato (Ref: Parágrafo 18(a))

A45. Em circunstâncias raras pode ser apropriada uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras quando uma recusa de corrigir a distorção material da outra informação levanta tal dúvida sobre a integridade do órgão de gestão e dos encarregados da governação que põe em causa a fiabilidade da prova de auditoria em geral.

Retirada do Trabalho (Ref: Parágrafos 18 (b))

A46. A renúncia ao trabalho, quando tal é possível segundo a lei ou regulamento aplicável, pode ser apropriada quando as circunstâncias que circundam a

recusa em corrigir uma distorção material da outra informação levantam tal dúvida sobre a integridade do órgão de gestão e dos encarregados da governação que põe em causa a fiabilidade das declarações obtidas durante a auditoria.

Considerações específicas relativas a entidades do setor público  
(Ref: Parágrafo 18(b))

- A47. No setor público, a renúncia a um trabalho pode não ser possível. Em tais casos, o auditor pode emitir um relatório ao governo fornecendo detalhes da matéria ou pode tomar outras ações apropriadas.

*Responder Quando o Auditor Conclui que Existe uma Distorção Material da Outra Informação Obtida depois da Data do Relatório do Auditor* (Ref: Parágrafo 19)

- A48. Se o auditor concluir que existe uma distorção material da outra informação obtida após a data do relatório do auditor e tal distorção material foi corrigida, os procedimentos do auditor necessários nas circunstâncias incluem determinar que a correção foi efetuada (de acordo com o parágrafo 17(a)) e pode incluir rever as medidas tomadas pelo órgão de gestão para comunicar com aqueles que detinham a outra informação, se emitida previamente, para lhes informar dessa revisão.
- A49. Se os encarregados da governação não concordarem em rever a outra informação, tomar a ação apropriada para procurar que a distorção não corrigida seja apropriadamente chamada à atenção dos utilizadores para quem o relatório do auditor é preparado, exige o exercício de julgamento profissional e pode ser afetado pela lei ou regulamento aplicável na jurisdição. Assim, o auditor pode considerar apropriado obter aconselhamento jurídico sobre os seus direitos e obrigações legais.
- A50. Quando uma distorção material da outra informação permanece não corrigida, as ações apropriadas que o auditor pode tomar para procurar que a distorção material não corrigida chegue à atenção dos utilizadores para quem o relatório do auditor é preparado, quando permitido por lei ou regulamento, incluem, por exemplo:
- Emitir um relatório do auditor novo ou emendado ao órgão de gestão incluindo uma secção modificada de acordo com o parágrafo 22 e solicitar ao órgão de gestão para darem o relatório do auditor novo ou emendado aos utilizadores para quem o relatório do auditor foi preparado. Ao fazê-lo, o auditor pode ter que considerar o efeito, se existir, na data do relatório do auditor novo ou emendado, à luz dos requisitos das ISA ou da lei ou regulamento aplicável. O auditor pode também rever as medidas tomadas pelo órgão de gestão para fornecer o relatório do auditor novo ou emendado a tais utilizadores;

- Levar à atenção dos utilizadores para quem o relatório do auditor foi preparado a distorção material da outra informação (por exemplo, ao tratar da matéria numa assembleia geral de acionistas);
- Comunicar com um regulador ou organismo profissional relevante sobre a distorção material não corrigida; ou
- Considerar as implicações para a continuação do trabalho (ver também parágrafo A46).

**Responder Quando Existe uma Distorção Material na Demonstração Financeira ou o Conhecimento pelo Auditor da Entidade e do seu Ambiente Necessita de ser Atualizado** (Ref: Parágrafo 20)

A51. Ao ler a outra informação, o auditor pode tomar conhecimento de nova informação que tem implicações para:

- O conhecimento pelo auditor da entidade e do seu ambiente e, assim, poder indicar a necessidade de rever a avaliação do risco do auditor.<sup>13</sup>
- A responsabilidade do auditor de avaliar o efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se existirem, sobre as demonstrações financeiras.<sup>14</sup>
- As responsabilidades do auditor relacionadas com os acontecimentos subsequentes.<sup>15</sup>

**Relato** (Ref: Parágrafos 21 a 24)

A52. Para uma auditoria de demonstrações financeiras de uma entidade que não seja uma entidade cotada, o auditor pode considerar que a identificação no relatório do auditor de outra informação que o auditor espera obter após a data do relatório do auditor seria apropriado para proporcionar transparência adicional sobre a outra informação que é sujeita às responsabilidades do auditor segundo esta ISA. O auditor pode considerar apropriado fazê-lo, por exemplo, quando o órgão de gestão é capaz de declarar ao auditor que tal outra informação será emitida após a data do relatório do auditor.

*Exemplos de Textos* (Ref: Parágrafos 21 e 22)

A53. O Apêndice 2 inclui exemplos de textos da secção de “Outra Informação” no relatório do auditor.

---

<sup>13</sup> ISA 315 (Revista), parágrafos 11, 31, e A1

<sup>14</sup> ISA 450, *Avaliação de Distorções Identificadas Durante a Auditoria*

<sup>15</sup> ISA 560, parágrafos 10 e 14

*Implicações de Relato Quando a Opinião do Auditor sobre as Demonstrações Financeiras É Com Reservas ou Adversa (Ref: Parágrafo 23)*

A54. Uma opinião do auditor com reservas ou adversa sobre as demonstrações financeiras pode não ter um impacto na declaração exigida pelo parágrafo 22(e) se a matéria respeitante à qual a opinião do auditor foi modificada não está incluída, ou de outra forma tratada na outra informação e a matéria não afeta qualquer parte da outra informação. Por exemplo, uma opinião com reservas sobre as demonstrações financeiras por causa da não divulgação da remuneração dos diretores como exigido pelo referencial de relato financeiro aplicável pode não ter implicações para o relato exigido segundo esta ISA. Noutras circunstâncias, podem existir implicações para tal relato como descrito nos parágrafos A55 a A58.

**Opinião Com Reservas Devido a uma Distorção Material nas Demonstrações Financeiras**

A55. Em circunstâncias onde a opinião do auditor é com reservas, pode ser considerado se a outra informação é também distorcida materialmente pela mesma matéria (ou uma matéria relacionada) que dá origem à opinião com reservas sobre as demonstrações financeiras.

**Opinião Com Reservas Devido a uma Limitação de Âmbito**

A56. Quando existe uma limitação de âmbito com respeito a um item material nas demonstrações financeiras, o auditor não terá obtido prova de auditoria suficiente e apropriada sobre a matéria. Nestas circunstâncias, o auditor pode ser incapaz de concluir se as quantias ou outros itens na outra informação relacionada com esta matéria resultam numa distorção material da outra informação. Assim, o auditor pode ter necessidade de modificar a declaração exigida pelo parágrafo 22 (e) para referir a incapacidade do auditor em considerar a descrição do órgão de gestão da matéria na outra informação respeitante à qual a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras foi uma opinião com reservas como descrito no parágrafo das Bases para Opinião Com Reservas. É exigido ao auditor, mesmo assim, que relate sobre qualquer outra distorção material não corrigida na outra informação que tenha sido identificada.

**Opinião Adversa**

A57. Uma opinião adversa sobre as demonstrações financeiras relacionada com uma matéria específica descrita no parágrafo das Bases para Opinião Adversa não justifica a omissão do relato de distorções materiais da outra informação que o auditor tenha identificado no relatório do auditor de acordo com o parágrafo 22(e)(ii). Quando uma opinião adversa foi expressa sobre as demonstrações financeiras, o auditor pode necessitar de modificar de

forma apropriada a declaração exigida pelo parágrafo 22(e), por exemplo, para indicar que as quantias ou itens na outra informação estão distorcidas materialmente pela mesma matéria (ou a uma matéria relacionada) que a matéria que deu origem à opinião adversa sobre as demonstrações financeiras.

### Escusa de Opinião

- A58. Quando o auditor emite uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, proporcionar detalhes adicionais sobre a auditoria, incluindo a seção para tratar da outra informação, pode ofuscar a escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras como um todo. Assim, nessas circunstâncias, como exigido pela ISA 705 (Revista), o relatório do auditor não inclui uma seção que trate dos requisitos de relato segundo esta ISA.

### *Relato Prescrito por Lei ou Regulamento (Ref: Parágrafo 24)*

- A59. A ISA 200<sup>16</sup> refere que pode ser exigido ao auditor que cumpra requisitos legais ou regulamentares além das ISA. Quando for este o caso, o auditor pode estar obrigado a usar um formato ou redação específica no relatório do auditor que difira da descrita nesta ISA. A consistência no relatório do auditor, quando a auditoria foi conduzida de acordo com as ISA, promove a credibilidade no mercado global ao tornar mais prontamente identificáveis as auditorias que foram conduzidas de acordo com normas reconhecidas globalmente. Quando as diferenças entre os requisitos legais ou regulamentares de relato e esta ISA, com respeito à outra informação, se relacionarem somente com a estrutura e redação no relatório do auditor e, quando, no mínimo, cada um dos elementos identificados no parágrafo 24 for incluído no relatório do auditor, o relatório do auditor pode referir as Normas Internacionais de Auditoria. Assim, nestas circunstâncias, é considerado que o auditor cumpriu os requisitos desta ISA, mesmo quando a estrutura ou redação usada no relatório do auditor são especificadas por requisitos de relato legais ou regulamentares.

---

<sup>16</sup> ISA 200, parágrafo A57



## Apêndice 1

(Ref: Parágrafos 14 e A8)

### Exemplos de Quantias ou Outros Itens que Podem Ser Incluídos na Outra Informação

Apresentam-se a seguir exemplos de quantias e outros itens que podem ser incluídos na outra informação. Esta lista não pretende ser exaustiva.

#### Quantias

- Itens num resumo de resultados financeiros chave, tais como, resultado líquido, resultados por ação, dividendos, vendas e outros réditos operacionais e compras e gastos operacionais.
- Informação operacional selecionada, tais como rendimento de operações continuadas por área operacional principal ou vendas por segmento geográfico ou linha de produto.
- Itens especiais, tais como alienações de ativos, provisões para litígios, imparidade de ativos, ajustamentos fiscais, provisões para reposições ambientais e gastos de reestruturação e reorganização.
- Informação sobre fontes de liquidez e capital tais como caixa, equivalentes de caixa e títulos de mercado, dividendos e dívida, locações financeiras e obrigações de interesses minoritários.
- Gastos de capital por segmento ou divisão.
- Quantias envolvidas, e efeitos financeiros relacionados, em acordos fora do balanço.
- Quantias relacionadas com garantias, obrigações contratuais, reclamações legais ou ambientais e outras contingências.
- Rácios ou indicadores financeiros tais como margem bruta, retorno médio de capital, retorno sobre o capital próprio dos acionistas, liquidez geral, rácio de cobertura de juro e rácio de dívida. Alguns destes rácios ou indicadores podem ser diretamente reconciliados das demonstrações financeiras.

#### Outros Itens

- Explicações sobre estimativas contabilísticas críticas e pressupostos relacionados.
- Identificação de partes relacionadas e descrição das transações com elas.

- Articulação das políticas da entidade ou abordagem para gerir riscos de produtos, de câmbios ou de taxas de juro, por exemplo, através do uso de contratos forward, swaps de taxas de juros e outros instrumentos financeiros.
- Descrições da natureza dos acordos fora do balanço
- Descrições de garantias, indemnizações, obrigações contratuais, casos de litígios ou passivos ambientais e outras contingências, incluindo as avaliações qualitativas do órgão de gestão sobre as exposições da entidade relacionadas.
- Descrições das alterações nos requisitos legais e regulamentares tais como novos regulamentos fiscais ou ambientais, que tiverem um impacto material nas operações ou posição fiscal da entidade ou irão ter um impacto material em futuros prospets financeiros da entidade.
- Avaliações qualitativas do órgão de gestão sobre os impactos de novas normas de relato financeiro que entraram em vigor durante o período ou irão entrar em vigor no período seguinte, sobre os resultados financeiros, posição financeira e fluxos de caixa da entidade.
- Descrições gerais do ambiente e perspectiva de negócio.
- Visão geral da estratégia.
- Descrição de tendências nos preços de mercado de produtos ou matéria-prima chave.
- Diferenças de oferta, procura e circunstâncias regulamentares entre regiões geográficas.
- Explicações de fatores específicos que influenciam o lucro da entidade em segmentos específicos.

## Apêndice 2

(Ref: Parágrafos 21 a 22 e A53)

### Exemplos de Relatórios de Auditores Relativos a Outra Informação

- Exemplo 1: Um relatório de qualquer entidade, cotada ou não, que contém uma opinião não modificada quando o auditor obteve toda a outra informação antes da data do relatório e não identificou uma distorção material nessa outra informação.
- Exemplo 2: Um relatório de uma entidade cotada, que contém uma opinião não modificada quando o auditor obteve parte da outra informação antes da data do relatório, não identificou uma distorção material nessa outra informação, e espera receber outra informação após a data do relatório.
- Exemplo 3: Um relatório de uma entidade não cotada, que contém uma opinião não modificada quando o auditor obteve parte da outra informação antes da data do relatório, não identificou uma distorção material nessa outra informação, e espera obter outra informação após a data do relatório.
- Exemplo 4: Um relatório de uma entidade cotada, que contém uma opinião não modificada quando o auditor não obteve a outra informação antes da data do relatório, mas espera obtê-la após a data do relatório.
- Exemplo 5: Um relatório de qualquer entidade, cotada ou não, que contém uma opinião não modificada quando o auditor obteve toda a outra informação antes da data do relatório e concluiu que existe uma distorção material nessa outra informação.
- Exemplo 6: Um relatório de qualquer entidade, cotada ou não, que contém uma opinião com reservas quando o auditor obteve toda a outra informação antes da data do relatório e existe uma limitação de âmbito relativa a um item material das demonstrações financeiras consolidadas que também afeta essa outra informação.
- Exemplo 7: Um relatório de qualquer entidade, cotada ou não, que contém uma opinião adversa quando o auditor obteve toda a outra informação antes da data do relatório e a opinião adversa sobre as demonstrações financeiras consolidadas também afeta essa outra informação.

**Exemplo 1 – Um relatório de qualquer entidade, cotada ou não, que contém uma opinião não modificada quando o auditor obteve toda a outra informação antes da data do relatório e não identificou uma distorção material nessa outra informação**

**Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:**

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de qualquer entidade, cotada ou não, utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600<sup>1</sup> não é aplicável).**
- **As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as IFRS (um referencial de finalidade geral).**
- **As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.**
- **O auditor concluiu que é apropriada uma opinião não modificada (isto é, “limpa”) com base na prova de auditoria obtida.**
- **Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.**
- **Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista)<sup>2</sup>.**
- **As matérias relevantes de auditoria foram comunicadas de acordo com a ISA 701<sup>3</sup>.**
- **O auditor obteve toda a outra informação antes da data do relatório e a matéria que originou a opinião com reservas também afeta essa outra informação.**
- **As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.**
- **Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.**

<sup>1</sup> ISA 600, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)*

<sup>2</sup> ISA 570 (Revista), *Continuidade*

<sup>3</sup> ISA 701, *Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente*. A secção de Matérias Relevantes de Auditoria é exigida apenas para entidades cotadas.

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Adequado]

### Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras<sup>4</sup>

#### Opinião

Auditamos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contábilísticas significativas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma adequada, em todos os aspectos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e adequada da*) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

#### Bases para a Opinião

Realizamos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na seção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [*jurisdição*], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e adequada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

#### [Matérias Relevantes de Auditoria<sup>5</sup>

As matérias relevantes de auditoria são as que, no nosso julgamento profissional, tiveram maior importância na nossa auditoria das demonstrações financeiras do período corrente. Essas matérias foram consideradas no contexto da nossa auditoria das demonstrações financeiras como um todo, e na formação da nossa opinião, e não emitimos uma opinião separada a esse respeito.

[*Descrição de cada uma das matérias de auditoria de acordo com a ISA 701.*]

<sup>4</sup> O subtítulo “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.

<sup>5</sup> A seção de Matérias Relevantes de Auditoria é exigida apenas para entidades cotadas.

**Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, “Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas”]**

O órgão de gestão<sup>6</sup> é responsável pela outra informação. A outra informação compreende [informação incluída no relatório X<sup>7</sup>, mas não inclui as demonstrações financeiras e o relatório do auditor sobre as mesmas.

A nossa opinião sobre as demonstrações financeiras não cobre a outra informação e não expressamos qualquer tipo de garantia de fiabilidade sobre essa outra informação.

No âmbito da auditoria das demonstrações financeiras, a nossa responsabilidade é fazer uma leitura da outra informação e, em consequência, considerar se essa outra informação é materialmente inconsistente com as demonstrações financeiras, com o conhecimento que obtivemos durante a auditoria ou se aparenta estar materialmente distorcida. Se, com base no trabalho efetuado, concluirmos que existe uma distorção material nesta outra informação, exige-se que relatemos sobre esse facto. Não temos nada a relatar a este respeito.

**Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras**<sup>8</sup>

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista)<sup>9</sup> – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]

**Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]

**Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares**

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]

[O sócio responsável pela auditoria de que resultou este relatório é [nome].<sup>10</sup>]

[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]

[Domicílio do auditor]

[Data]

---

<sup>6</sup> Ou outros termos que sejam apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

<sup>7</sup> Pode ser usada uma descrição mais específica da outra informação, tal como “o relatório de gestão e a mensagem do presidente”, para identificar essa outra informação.

<sup>8</sup> Nestes exemplos, os termos “órgão de gestão” e “encarregados da governação” devem ser substituídos por outros mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

<sup>9</sup> ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*

<sup>10</sup> O nome do sócio responsável pela auditoria é incluído no relatório do auditor relativamente a auditorias de conjuntos completos de demonstrações financeiras de finalidade geral de entidades cotadas salvo se, em circunstâncias raras, se espere que essa divulgação coloque riscos significativos de segurança pessoal (ver a ISA 700 (Revista)).

**Exemplo 2 – Um relatório de uma entidade cotada, que contém uma opinião não modificada quando o auditor obteve parte da outra informação antes da data do relatório, não identificou uma distorção material nessa outra informação, e espera receber outra informação após a data do relatório**

**Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:**

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade cotada, utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 não é aplicável).**
- **As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as IFRS (um referencial de finalidade geral).**
- **As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.**
- **O auditor concluiu que é apropriada uma opinião não modificada (isto é, “limpa”) com base na prova de auditoria obtida.**
- **Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.**
- **Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).**
- **As matérias relevantes de auditoria foram comunicadas de acordo com a ISA 701.**
- **O auditor obteve parte da outra informação antes da data do relatório, não identificou uma distorção material nessa outra informação, e espera receber outra informação após a data do relatório.**
- **As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.**
- **Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.**

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Adequado]

### Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras<sup>11</sup>

#### Opinião

Auditamos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contábilísticas significativas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

#### Bases para a Opinião

Realizamos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na seção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [*jurisdição*], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

#### Matérias Relevantes de Auditoria

As matérias relevantes de auditoria são as que, no nosso julgamento profissional, tiveram maior importância na nossa auditoria das demonstrações financeiras do período corrente. Essas matérias foram consideradas no contexto da nossa auditoria das demonstrações financeiras como um todo, e na formação da nossa opinião, e não emitimos uma opinião separada a esse respeito.

[*Descrição de cada uma das matérias de auditoria de acordo com a ISA 701.*]

---

<sup>11</sup> O subtítulo “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.



**Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, “Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas”]**

O órgão de gestão<sup>12</sup> é responsável pela outra informação. Esta outra informação compreende o relatório X<sup>13</sup>, que não inclui as demonstrações financeiras e o nosso relatório sobre as mesmas e que obtivemos antes da data do nosso relatório, e o relatório Y que é expectável estar disponível após aquela data.

A nossa opinião sobre as demonstrações financeiras não cobre a outra informação e não expressamos qualquer tipo de garantia de fiabilidade sobre essa outra informação.

No âmbito da auditoria das demonstrações financeiras, a nossa responsabilidade é fazer uma leitura da outra informação acima identificada e, em consequência, considerar se essa outra informação é materialmente inconsistente com as demonstrações financeiras, com o conhecimento que obtivemos durante a auditoria ou se aparenta estar materialmente distorcida.

Se, com base no trabalho efetuado sobre a outra informação que obtivemos antes da data do nosso relatório, concluirmos que existe uma distorção material nesta outra informação, exige-se que relatemos sobre esse facto. Não temos nada a relatar a este respeito.

[Quando lermos o relatório Y, se chegarmos à conclusão que existe nele uma distorção material, exige-se que comuniquemos a matéria aos encarregados da governação e [descrever as medidas aplicáveis na jurisdição]].<sup>14</sup>

**Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras**<sup>15</sup>

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista).]

**Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista).]

**Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares**

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista).]

<sup>12</sup> Ou outros termos que sejam apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

<sup>13</sup> Pode ser usada uma descrição mais específica da outra informação, tal como “o relatório de gestão e a mensagem do presidente”, para identificar essa outra informação.

<sup>14</sup> Este parágrafo adicional pode ser útil quando o auditor identificou uma distorção material não corrigida da outra informação obtida após a data do relatório, e tem uma obrigação legal de, em consequência, tomar medidas específicas.

<sup>15</sup> Ou outros termos que sejam apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

O sócio responsável pela auditoria de que resultou este relatório é *[nome]*.<sup>16</sup>

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

---

<sup>16</sup> O nome do sócio responsável pela auditoria é incluído no relatório do auditor relativamente a auditorias de conjuntos completos de demonstrações financeiras de finalidade geral de entidades cotadas salvo se, em circunstâncias raras, se espere que essa divulgação coloque riscos significativos de segurança pessoal (ver a ISA 700 (Revista)).

**Exemplo 3 – Um relatório de uma entidade não cotada, que contém uma opinião não modificada quando o auditor obteve parte da outra informação antes da data do relatório, não identificou uma distorção material nessa outra informação, e espera obter outra informação após a data do relatório**

**Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:**

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade não cotada, utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 não é aplicável).**
- **As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as IFRS (um referencial de finalidade geral).**
- **As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.**
- **O auditor concluiu que é apropriada uma opinião não modificada (isto é, “limpa”) com base na prova de auditoria obtida.**
- **Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.**
- **Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).**
- **Não é exigido ao auditor que comunique matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701 e este optou por não o fazer.**
- **O auditor obteve parte da outra informação antes da data do relatório, não identificou uma distorção material nessa outra informação, e espera receber outra informação após a data do relatório.**
- **As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.**
- **O auditor não tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei ou regulamento locais.**

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Adequado]

### Opinião

Auditamos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contábilísticas significativas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS).

### Bases para a Opinião

Realizamos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na seção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [*jurisdição*], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

### Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, “Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas”]

O órgão de gestão<sup>17</sup> é responsável pela outra informação. A outra informação obtida à data do nosso relatório é [informação incluída no relatório X<sup>18</sup>, mas não inclui as demonstrações financeiras e o relatório do auditor sobre as mesmas].

A nossa opinião sobre as demonstrações financeiras não cobre a outra informação e não expressamos qualquer tipo de garantia de fiabilidade sobre essa outra informação.

No âmbito da auditoria das demonstrações financeiras, a nossa responsabilidade é fazer uma leitura da outra informação acima identificada e, em consequência, considerar

---

<sup>17</sup> Ou outros termos que sejam apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

<sup>18</sup> Pode ser usada uma descrição mais específica da outra informação, tal como “o relatório de gestão e a mensagem do presidente”, para identificar essa outra informação.

se essa outra informação é materialmente inconsistente com as demonstrações financeiras, com o conhecimento que obtivemos durante a auditoria ou se aparenta estar materialmente distorcida.

Se, com base no trabalho efetuado sobre a outra informação que obtivemos antes da data do nosso relatório, concluirmos que existe uma distorção material nesta outra informação, exige-se que relatemos sobre esse facto. Não temos nada a relatar a este respeito.

**Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras**<sup>19</sup>

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]*

**Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]*

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

---

<sup>19</sup> Ou outros termos que sejam apropriados no contexto do quadro legal da jurisdição em particular.

**Exemplo 4 – Um relatório de uma entidade cotada, que contém uma opinião não modificada quando o auditor não obteve a outra informação antes da data do relatório, mas espera obtê-la após a data do relatório**

**Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:**

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade cotada, utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 não é aplicável).**
- **As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as IFRS (um referencial de finalidade geral).**
- **As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.**
- **O auditor concluiu que é apropriada uma opinião não modificada (isto é, “limpa”) com base na prova de auditoria obtida.**
- **Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.**
- **Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).**
- **As matérias relevantes de auditoria foram comunicadas de acordo com a ISA 701.**
- **O auditor não obteve a outra informação antes da data do relatório, mas espera obtê-la após a data do relatório.**
- **As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.**
- **Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.**

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Adequado]

### Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras <sup>20</sup>

#### Opinião

Auditamos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contábilísticas significativas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

#### Bases para a Opinião

Realizamos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na seção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [*jurisdição*], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

#### Matérias Relevantes de Auditoria

As matérias relevantes de auditoria são as que, no nosso julgamento profissional, tiveram maior importância na nossa auditoria das demonstrações financeiras do período corrente. Essas matérias foram consideradas no contexto da nossa auditoria das demonstrações financeiras como um todo, e na formação da nossa opinião, e não emitimos uma opinião separada a esse respeito.

[*Descrição de cada uma das matérias de auditoria de acordo com a ISA 701.*]

---

<sup>20</sup> O subtítulo “Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras” é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, “Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não seja aplicável.

**Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, “Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas”]**

O órgão de gestão<sup>21</sup> é responsável pela outra informação. Esta outra informação compreende o relatório X<sup>22</sup>, mas não inclui as demonstrações financeiras e o nosso relatório sobre as mesmas. O órgão de gestão espera disponibilizar-nos após a data do nosso relatório.

A nossa opinião sobre as demonstrações financeiras não cobre a outra informação e não expressamos qualquer tipo de garantia de fiabilidade sobre essa outra informação.

No âmbito da auditoria das demonstrações financeiras, a nossa responsabilidade é fazer uma leitura da outra informação acima identificada e, em consequência, considerar se essa outra informação é materialmente inconsistente com as demonstrações financeiras, com o conhecimento que obtivemos durante a auditoria ou se aparenta estar materialmente distorcida.

[Quando lermos o relatório X, se chegarmos à conclusão que existe nele uma distorção material, exige-se que comuniquemos a matéria aos encarregados da governação e [*descrever as medidas aplicáveis na jurisdição*]].<sup>23</sup>

**Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras**<sup>24</sup>

[*Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)*]

**Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

[*Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)*]

**Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares**

[*Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)*]

O sócio responsável pela auditoria de que resultou este relatório é [*nome*].

[*Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição*]

[*Domicílio do auditor*]

[*Data*]

---

<sup>21</sup> Ou outros termos que sejam apropriados no contexto do quadro legal da jurisdição em particular.

<sup>22</sup> Pode ser usada uma descrição mais específica da outra informação, tal como “o relatório de gestão e a mensagem do presidente”, para identificar essa outra informação.

<sup>23</sup> Este parágrafo adicional pode ser útil quando o auditor identificou uma distorção material não corrigida da outra informação obtida após a data do relatório, e tem uma obrigação legal de, em consequência, tomar medidas específicas.

<sup>24</sup> Ou outros termos que sejam apropriados no contexto do quadro legal da jurisdição em particular.



**Exemplo 5 – Um relatório de qualquer entidade, cotada ou não, que contém uma opinião não modificada quando o auditor obteve toda a outra informação antes da data do relatório e concluiu que existe uma distorção material nessa outra informação**

**Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:**

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de qualquer entidade, cotada ou não, utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 não é aplicável).**
- **As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as IFRS (um referencial de finalidade geral).**
- **As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.**
- **O auditor concluiu que é apropriada uma opinião não modificada (isto é, “limpa”) com base na prova de auditoria obtida.**
- **Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.**
- **Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).**
- **As matérias relevantes de auditoria foram comunicadas de acordo com a ISA 701.**
- **O auditor obteve toda a outra informação antes da data do relatório e concluiu que existe uma distorção material na outra informação.**
- **As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.**
- **O auditor não tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei ou regulamento locais.**

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Adequado]

### Opinião

Auditamos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contábilísticas significativas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma adequada, em todos os aspectos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e adequada da*) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS).

### Bases para a Opinião

Realizamos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na seção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [jurisdição], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e adequada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

### Outra Informação [ou outro título conforme adequado, por exemplo, “Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas”]

O órgão de gestão<sup>25</sup> é responsável pela outra informação. A outra informação compreende [informação incluída no relatório X<sup>26</sup>, mas não inclui as demonstrações financeiras e o relatório do auditor sobre as mesmas.

A nossa opinião sobre as demonstrações financeiras não cobre a outra informação e não expressamos qualquer tipo de garantia de fiabilidade sobre essa outra informação.

No âmbito da auditoria das demonstrações financeiras, a nossa responsabilidade é fazer uma leitura da outra informação e, em consequência, considerar se essa outra

---

<sup>25</sup> Ou outros termos que sejam adequados no contexto do quadro legal da jurisdição em particular.

<sup>26</sup> Pode ser usada uma descrição mais específica da outra informação, tal como “o relatório de gestão e a mensagem do presidente”, para identificar essa outra informação.

informação é materialmente inconsistente com as demonstrações financeiras, com o conhecimento que obtivemos durante a auditoria ou se aparenta estar materialmente distorcida.

Se, com base no trabalho efetuado, concluirmos que existe uma distorção material nesta outra informação, exige-se que relatemos sobre esse facto. Tal como descrito a seguir, concluimos que existe uma distorção material nessa outra informação.

*[Descrição da distorção material da outra informação.]*

### **[Matérias Relevantes de Auditoria]<sup>27</sup>**

As matérias relevantes de auditoria são as que, no nosso julgamento profissional, tiveram maior importância na nossa auditoria das demonstrações financeiras do período corrente. Essas matérias foram consideradas no contexto da nossa auditoria das demonstrações financeiras como um todo, e na formação da nossa opinião, e não emitimos uma opinião separada a esse respeito.

*[Descrição de cada uma das matérias de auditoria de acordo com a ISA 701.]*

### **Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras<sup>28</sup>**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista).]*

### **Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

*[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista).]*

[O sócio responsável pela auditoria de que resultou este relatório é *[nome]*.<sup>29</sup>]

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

<sup>27</sup> A secção de Matérias Relevantes de Auditoria é exigida apenas para entidades cotadas.

<sup>28</sup> Ou outros termos que sejam apropriados no contexto do quadro legal da jurisdição em particular.

<sup>29</sup> O nome do sócio responsável pela auditoria é incluído no relatório do auditor relativamente a auditorias de conjuntos completos de demonstrações financeiras de finalidade geral de entidades cotadas salvo se, em circunstâncias raras, se espere que essa divulgação coloque riscos significativos de segurança pessoal (ver a ISA 700 (Revista)).

**Exemplo 6 – Um relatório de qualquer entidade, cotada ou não, que contém uma opinião com reservas quando o auditor obteve toda a outra informação antes da data do relatório e existe uma limitação de âmbito relativa a um item material das demonstrações financeiras consolidadas que também afeta essa outra informação**

**Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:**

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras consolidadas de qualquer entidade, cotada ou não, utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 é aplicável).**
- **As demonstrações financeiras consolidadas são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as IFRS (um referencial de finalidade geral).**
- **As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.**
- **O auditor não foi capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante a um investimento numa afiliada estrangeira. Os possíveis efeitos da incapacidade em obter prova de auditoria suficiente e apropriada são considerados materiais mas não profundos para as demonstrações financeiras consolidadas (isto é, é apropriada uma opinião com reservas).**
- **Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.**
- **Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).**
- **As matérias relevantes de auditoria foram comunicadas de acordo com a ISA 701.**
- **O auditor obteve toda a outra informação antes da data do relatório e a matéria que originou a opinião com reservas também afeta a outra informação.**
- **As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.**
- **O auditor não tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei ou regulamento locais.**

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Apropriado]

### Opinião com Reservas

Auditámos as demonstrações financeiras consolidadas da Sociedade ABC e suas subsidiárias (o Grupo), que compreendem a demonstração consolidada da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração consolidada do resultado integral, a demonstração consolidada das alterações no capital próprio e a demonstração consolidada dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras consolidadas, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, exceto quanto aos possíveis efeitos da matéria descrita na secção *Bases para a Opinião com Reservas*, as demonstrações financeiras consolidadas anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira consolidadas do Grupo em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa consolidados relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

### Bases para a Opinião com Reservas

O investimento do Grupo na Sociedade XYZ, uma associada estrangeira adquirida durante o ano e contabilizada pelo método da equivalência patrimonial, está registado por xxx na demonstração consolidada da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1, e a parte xxx do resultado líquido da Sociedade XYZ que cabe à Sociedade ABC está incluída no resultado da Sociedade ABC relativo ao exercício findo naquela data. Não fomos capazes de obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da quantia registada do investimento da Sociedade ABC na Sociedade XYZ em 31 de dezembro de 20X1 e da parte da Sociedade ABC no resultado líquido da Sociedade XYZ relativo ao ano porque nos foi negado acesso à informação financeira, ao órgão d egestão e aos auditores da Sociedade XYZ. Consequentemente, não pudemos determinar se eram necessários quaisquer ajustamentos a estas quantias.

Realizámos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas* deste relatório. Somos independentes do Grupo de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [jurisdição], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião com reservas.

**Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, “Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas”]**

O órgão de gestão<sup>30</sup> é responsável pela outra informação. A outra informação compreende [informação incluída no relatório X<sup>31</sup>, mas não inclui as demonstrações financeiras e o relatório do auditor sobre as mesmas.

A nossa opinião sobre as demonstrações financeiras consolidadas não cobre a outra informação e não expressamos qualquer tipo de garantia de fiabilidade sobre essa outra informação.

No âmbito da auditoria das demonstrações financeiras consolidadas, a nossa responsabilidade é fazer uma leitura da outra informação e, em consequência, considerar se essa outra informação é materialmente inconsistente com as demonstrações financeiras, com o conhecimento que obtivemos durante a auditoria ou se aparenta estar materialmente distorcida.

Se, com base no trabalho efetuado, concluirmos que existe uma distorção material nesta outra informação, exige-se que relatemos sobre esse facto. Tal como descrito na secção *Bases para a Opinião com Reservas* acima, não fomos capazes de obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da quantia registada do investimento da Sociedade ABC na Sociedade XYZ em 31 de dezembro de 20X1 e da parte da Sociedade ABC no resultado líquido da Sociedade XYZ relativo ao ano. Consequentemente, não pudemos concluir se a outra informação está ou não materialmente distorcida com respeito a esta matéria.

**[Matérias Relevantes de Auditoria<sup>32</sup>**

As matérias relevantes de auditoria são as que, no nosso julgamento profissional, tiveram maior importância na nossa auditoria das demonstrações financeiras do período corrente. Essas matérias foram consideradas no contexto da nossa auditoria das demonstrações financeiras como um todo, e na formação da nossa opinião, e não emitimos uma opinião separada a esse respeito. Além da matéria descrita na secção *Bases para a Opinião com Reservas*, decidimos que as matérias descritas a seguir são matérias relevantes de auditoria a comunicar neste relatório.

[*Descrição de cada uma das matérias de auditoria de acordo com a ISA 701.*]

---

<sup>30</sup> Ou outros termos que sejam apropriados no contexto do quadro legal da jurisdição em particular.

<sup>31</sup> Pode ser usada uma descrição mais específica da outra informação, tal como “o relatório de gestão e a mensagem do presidente”, para identificar essa outra informação.

<sup>32</sup> A secção de Matérias Relevantes de Auditoria é exigida apenas para entidades cotadas.

**Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras**<sup>33</sup>

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 2 na ISA 700 (Revista).]

**Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 2 na ISA 700 (Revista).]

O sócio responsável pela auditoria de que resultou este relatório é [nome].<sup>34</sup>

[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]

[Domicílio do auditor]

[Data]

---

<sup>33</sup> Ou outros termos que sejam apropriados no contexto do quadro legal da jurisdição em particular.

<sup>34</sup> O nome do sócio responsável pela auditoria é incluído no relatório do auditor relativamente a auditorias de conjuntos completos de demonstrações financeiras de finalidade geral de entidades cotadas salvo se, em circunstâncias raras, se espere que essa divulgação coloque riscos significativos de segurança pessoal (ver a ISA 700 (Revista)).

**Exemplo 7 – Um relatório de qualquer entidade, cotada ou não, que contém uma opinião adversa quando o auditor obteve toda a outra informação antes da data do relatório e a opinião adversa sobre as demonstrações financeiras consolidadas também afeta essa outra informação**

**Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:**

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras consolidadas de qualquer entidade, cotada ou não, utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 é aplicável).**
- **As demonstrações financeiras consolidadas são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as IFRS (um referencial de finalidade geral).**
- **As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.**
- **As demonstrações financeiras consolidadas estão materialmente distorcidas devido à não consolidação de uma subsidiária. Considera-se que a distorção material é profunda para as demonstrações financeiras consolidadas. Os efeitos da distorção sobre as demonstrações financeiras consolidadas não foram determinados porque não foi praticável fazê-lo (isto é, é apropriada uma opinião adversa).**
- **Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.**
- **Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).**
- **As matérias relevantes de auditoria foram comunicadas de acordo com a ISA 701.**
- **O auditor obteve toda a outra informação antes da data do relatório e a matéria que originou a opinião adversa sobre as demonstrações financeiras consolidadas também afeta a outra informação.**
- **As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.**
- **O auditor não tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei ou regulamento locais.**



## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Adequado]

### Opinião adversa

Auditámos as demonstrações financeiras consolidadas da Sociedade ABC e suas subsidiárias (o Grupo), que compreendem a demonstração consolidada da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração consolidada do resultado integral, a demonstração consolidada das alterações no capital próprio e a demonstração consolidada dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras consolidadas, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, dada a magnitude da matéria descrita na secção *Bases para a Opinião Adversa*, as demonstrações financeiras consolidadas anexas não apresentam de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, a (ou *não dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira consolidada do Grupo em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa consolidados relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS).

### Bases para a Opinião Adversa

Conforme explicado na Nota X, o Grupo não consolidou as demonstrações financeiras da subsidiária XYZ que adquiriu durante 20X1 porque ainda não foi capaz de determinar os justos valores de alguns ativos e passivos materiais da subsidiária à data de aquisição. Este investimento encontra-se por isso contabilizado ao custo. De acordo com as IFRS, a Sociedade deveria ter consolidado esta subsidiária e deveria ter contabilizado a aquisição com base em quantias provisórias. Caso a subsidiária XYZ tivesse sido consolidada, muitos elementos das demonstrações financeiras consolidadas anexas teriam sido materialmente afetados. Os efeitos nas demonstrações financeiras consolidadas da falta de consolidação não foram determinados.

Realizámos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas* deste relatório. Somos independentes do Grupo de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [jurisdição], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião adversa.

**Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, “Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas”]**

O órgão de gestão<sup>35</sup> é responsável pela outra informação. A outra informação compreende [informação incluída no relatório X<sup>36</sup>, mas não inclui as demonstrações financeiras e o relatório do auditor sobre as mesmas.

A nossa opinião sobre as demonstrações financeiras consolidadas não cobre a outra informação e não expressamos qualquer tipo de garantia de fiabilidade sobre essa outra informação.

No âmbito da auditoria das demonstrações financeiras consolidadas, a nossa responsabilidade é fazer uma leitura da outra informação e, em consequência, considerar se essa outra informação é materialmente inconsistente com as demonstrações financeiras, com o conhecimento que obtivemos durante a auditoria ou se aparenta estar materialmente distorcida.

Se, com base no trabalho efetuado, concluirmos que existe uma distorção material nesta outra informação, exige-se que relatemos sobre esse facto. Tal como descrito na secção *Bases para a Opinião Adversa* acima, o Grupo deveria ter consolidado a subsidiária e deveria ter contabilizado a aquisição com base em quantias provisórias. Concluimos que a outra informação está materialmente distorcida pela mesma razão com respeito às quantias e outros itens descritos no relatório X afetados pela falta de consolidação da Sociedade XYZ.

**[Matérias Relevantes de Auditoria]<sup>37</sup>**

As matérias relevantes de auditoria são as que, no nosso julgamento profissional, tiveram maior importância na nossa auditoria das demonstrações financeiras do período corrente. Essas matérias foram consideradas no contexto da nossa auditoria das demonstrações financeiras como um todo, e na formação da nossa opinião, e não emitimos uma opinião separada a esse respeito. Além da matéria descrita na secção *Bases para a Opinião Adversa*, decidimos que as matérias descritas a seguir são matérias relevantes de auditoria a comunicar neste relatório.

[*Descrição de cada uma das matérias de auditoria de acordo com a ISA 701.*]

---

<sup>35</sup> Ou outros termos que sejam apropriados no contexto do quadro legal da jurisdição em particular.

<sup>36</sup> Pode ser usada uma descrição mais específica da outra informação, tal como “o relatório de gestão e a mensagem do presidente”, para identificar essa outra informação.

<sup>37</sup> A secção de Matérias Relevantes de Auditoria é exigida apenas para entidades cotadas.

**Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras**<sup>38</sup>

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 2 na ISA 700 (Revista)]

**Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 2 na ISA 700 (Revista)]

[O sócio responsável pela auditoria de que resultou este relatório é [nome].<sup>39</sup>]

[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]

[Domicílio do auditor]

[Data]

---

<sup>38</sup> Ou outros termos que sejam apropriados no contexto do quadro legal da jurisdição em particular.

<sup>39</sup> O nome do sócio responsável pela auditoria é incluído no relatório do auditor relativamente a auditorias de conjuntos completos de demonstrações financeiras de finalidade geral de entidades cotadas salvo se, em circunstâncias raras, se espere que essa divulgação coloque riscos significativos de segurança pessoal (ver a ISA 700 (Revista)).

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 800 (REVISTA)**  
**CONSIDERAÇÕES ESPECIAIS — AUDITORIAS DE**  
**DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS PREPARADAS DE**  
**ACORDO COM REFERENCIAIS DE FINALIDADE ESPECIAL**

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem  
em ou após 15 de dezembro de 2016)

**ÍNDICE**

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1–3
Data de Eficácia .....	4
<b>Objetivo</b> .....	5
<b>Definições</b> .....	6–7
<b>Requisitos</b>	
Considerações ao Aceitar o Trabalho .....	8
Considerações ao Planear e Executar a Auditoria .....	9–10
Formar uma Opinião e Considerações de Relato .....	11–14
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Definição de Referencial de Finalidade Especial .....	A1–A4
Considerações ao Aceitar o Trabalho .....	A5–A8
Considerações ao Planear e Executar a Auditoria .....	A9–A12
Formar uma Opinião e Considerações de Relato .....	A13–A21
Apêndice: Exemplos de Relatórios de Auditores Independentes sobre Demonstrações Financeiras de Finalidade Especial	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 800 (Revista), *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais de Finalidade Especial* 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. As Normas Internacionais de Auditoria (ISA) das séries 100-700 aplicam-se a uma auditoria de demonstrações financeiras. Esta ISA trata de considerações especiais na aplicação dessas ISA a uma auditoria de demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de finalidade especial.
2. Esta ISA é escrita no contexto de um conjunto completo de demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de finalidade especial. A ISA 805 (Revista)<sup>1</sup> trata de considerações especiais relevantes para uma auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento, uma conta ou um item específico de uma demonstração financeira.
3. Esta ISA não derroga os requisitos de outras ISA, nem pretende tratar de todas as considerações especiais que possam ser relevantes nas circunstâncias do trabalho.

### Data de Eficácia

4. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2016.

### Objetivo

5. O objetivo do auditor, ao aplicar as ISA numa auditoria de demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de finalidade especial, é tratar apropriadamente as considerações especiais que são relevantes para:
  - (a) A aceitação do trabalho;
  - (b) O planeamento e execução desse trabalho; e
  - (c) Formar uma opinião e relatar sobre as demonstrações financeiras.

### Definições

6. Para efeito das ISA, os termos que se seguem têm os significados atribuídos abaixo:
  - (a) Demonstrações financeiras de finalidade especial – Demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de finalidade especial. (Ref: Parágrafo A4)
  - (b) Referencial de finalidade especial – Um referencial de relato financeiro concebido para satisfazer as necessidades de informação financeira

<sup>1</sup> ISA 805 (Revista), *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Isoladas e de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira*

de utentes específicos. O referencial de relato financeiro pode ser um referencial de apresentação apropriada ou um referencial de cumprimento<sup>2</sup>. (Ref: Parágrafos A1 a A4)

7. A referência a “demonstrações financeiras” nesta ISA significa “um conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade especial”. Os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável determinam a apresentação, estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras e o que constitui um conjunto completo de demonstrações financeiras. A referência a “demonstrações financeiras de finalidade especial” inclui as respetivas divulgações.

## Requisitos

### Considerações ao Aceitar o Trabalho

#### *Aceitação do Referencial de Relato Financeiro*

8. A ISA 210 exige que o auditor determine a aceitação do referencial de relato financeiro aplicado na preparação das demonstrações financeiras.<sup>3</sup> Numa auditoria de demonstrações financeiras de finalidade especial, o auditor deve obter o conhecimento de: (Ref: Parágrafos A5 a A8)
  - (a) A finalidade para que são preparadas as demonstrações financeiras;
  - (b) Os utilizadores; e
  - (c) Os passos dados pelo órgão de gestão para determinar que o referencial de relato financeiro aplicável é aceitável nas circunstâncias.

### Considerações ao Planear e Executar a Auditoria

9. A ISA 200 exige que o auditor cumpra todas as ISA relevantes para a auditoria.<sup>4</sup> Ao planear e executar uma auditoria de demonstrações financeiras de finalidade especial, o auditor deve determinar se a aplicação das ISA exige consideração especial nas circunstâncias do trabalho. (Ref: Parágrafos A9 a A12)
10. A ISA 315 (Revista) exige que o auditor obtenha o conhecimento da seleção e aplicação de políticas contabilísticas pela entidade.<sup>5</sup> No caso de demonstrações financeiras preparadas de acordo com as disposições de um

---

<sup>2</sup> ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo 13(a)

<sup>3</sup> ISA 210, *Acordar os Termos dos Trabalhos de Auditoria*, parágrafo 6(a)

<sup>4</sup> ISA 200, parágrafo 18

<sup>5</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através da Compreensão da Entidade e do seu Ambiente*, parágrafo 11(c)

contrato, o auditor deve obter o conhecimento de quaisquer interpretações significativas do contrato que o órgão de gestão fez na preparação dessas demonstrações financeiras. Uma interpretação é significativa quando a adoção de uma outra interpretação razoável teria produzido uma diferença material na informação apresentada nas demonstrações financeiras.

### **Formar uma Opinião e Considerações de Relato**

11. Quando formar uma opinião e relatar sobre demonstrações financeiras de finalidade especial, o auditor deve aplicar os requisitos da ISA 700 (Revista).<sup>6</sup> (Ref: Parágrafos A13 a A19)

#### *Descrição do Referencial de Relato Financeiro Aplicável*

12. A ISA 700 (Revista) exige que o auditor avalie se as demonstrações financeiras referem ou descrevem adequadamente o referencial de relato financeiro aplicável.<sup>7</sup> No caso de demonstrações financeiras preparadas de acordo com as disposições de um contrato, o auditor deve avaliar se as demonstrações financeiras descrevem quaisquer interpretações significativas do contrato em que se baseiam as demonstrações financeiras.
13. A ISA 700 (Revista) trata da forma e conteúdo do relatório do auditor, incluindo a ordem específica de determinados elementos. No caso de um relatório do auditor sobre demonstrações financeiras de finalidade especial:
  - (a) O relatório do auditor deve também descrever a finalidade para que são preparadas as demonstrações financeiras e, se necessário, os utilizadores, ou referir-se a uma nota nas demonstrações financeiras que contenha essa informação; e
  - (b) Se o órgão de gestão tiver uma opção entre referenciais de relato financeiro na preparação de tais demonstrações financeiras, a explicação da responsabilidade do órgão de gestão<sup>8</sup> pelas demonstrações financeiras deve também fazer referência à sua responsabilidade por determinar que o referencial de relato financeiro aplicável é aceitável nas circunstâncias.

#### *Alertar os Leitores de que as Demonstrações Financeiras São Preparadas de Acordo com um Referencial de Relato de Finalidade Especial*

14. O relatório do auditor sobre demonstrações financeiras de finalidade especial deve incluir um parágrafo de Ênfase a alertar os utilizadores do relatório

<sup>6</sup> ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*

<sup>7</sup> ISA 700 (Revista), parágrafo 15

<sup>8</sup> Ou outro termo que seja apropriado no contexto do referencial legal na jurisdição em causa.

de que as demonstrações financeiras estão preparadas de acordo com um referencial de finalidade especial, e que, em consequência, as demonstrações financeiras podem não ser adequadas para outra finalidade. O auditor deve incluir este parágrafo sob um título apropriado. (Ref: Parágrafos A20 e A21)

\*\*\*

## **Material de Aplicação e Outro Material Explicativo**

### **Definição de Referencial de Finalidade Especial (Ref: Parágrafo 6)**

- A1. São exemplos de referenciais de finalidade especial:
- Uma base de contabilidade fiscal para um conjunto de demonstrações financeiras que acompanham uma declaração fiscal de uma entidade;
  - Uma base de contabilidade de recebimentos e pagamentos para uma informação de fluxos de caixa que uma entidade tenha que preparar a pedido dos credores;
  - As disposições de relato financeiro estabelecidas por um regulador para satisfazer os requisitos desse regulador; ou
  - As disposições de relato financeiro de um contrato, tal como um contrato obrigacionista, um acordo de empréstimo, ou o subsídio a um projeto.
- A2. Podem existir circunstâncias em que um referencial de finalidade especial se baseia num referencial de relato financeiro estabelecido por um organismo normalizador autorizado ou reconhecido por lei ou regulamento, mas não cumpre todos os requisitos desse referencial. Um exemplo é um contrato que exige que as demonstrações financeiras sejam preparadas de acordo com a maior parte, mas não todas, as Normas de Relato Financeiro da Jurisdição X. Quando isto for aceitável nas circunstâncias do trabalho, não é apropriado que a descrição do referencial de relato financeiro aplicável nas demonstrações financeiras de finalidade especial dê a entender que foi cumprido integralmente o referencial de relato financeiro estabelecido pelo organismo normalizador autorizado ou reconhecido por lei ou regulamento. No exemplo do contrato acima, a descrição do referencial de relato financeiro aplicável pode referir as disposições de relato financeiro do contrato, em vez de fazer qualquer referência às Normas de Relato Financeiro da Jurisdição X.
- A3. Nas circunstâncias descritas no parágrafo A2, o referencial de finalidade especial pode não ser um referencial de apresentação apropriada mesmo que o referencial de relato financeiro em que se baseia seja um referencial de apresentação apropriada. Isto é assim porque o referencial de finalidade especial pode não cumprir todos os requisitos do referencial de relato financeiro estabelecido pelo organismo normalizador autorizado ou



reconhecido ou por lei ou regulamento que são necessários para conseguir a apresentação apropriada das demonstrações financeiras.

- A4. As demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de finalidade especial podem ser as únicas demonstrações financeiras que uma entidade prepara. Nestas circunstâncias, essas demonstrações financeiras podem ser usadas por utilizadores que não sejam aqueles para quem o referencial de relato financeiro é concebido. Apesar da distribuição alargada das demonstrações financeiras nessas circunstâncias, as demonstrações financeiras são ainda consideradas demonstrações financeiras de finalidade especial para as finalidades das ISA. Os requisitos dos parágrafos 13 e 14 são concebidos para evitar mal-entendidos acerca da finalidade para que são preparadas as demonstrações financeiras. As divulgações compreendem informação explicativa ou descritiva, conforme exigido, expressamente previsto ou de qualquer forma permitido pelo referencial de relato financeiro aplicável, seja na face das demonstrações financeiras, seja em notas, seja ainda através de referência cruzadas.<sup>9</sup>

### **Considerações ao Aceitar o Trabalho**

*Aceitação do Referencial de Relato Financeiro* (Ref: Parágrafo 8)

- A5. No caso de demonstrações financeiras de finalidade especial, as necessidades de informação financeira dos utilizadores são o principal fator na determinação da aceitação do referencial de relato financeiro aplicado na preparação das demonstrações financeiras.
- A6. O referencial de relato financeiro aplicável pode abranger as normas de relato financeiro estabelecidas por uma organização que esteja autorizada ou reconhecida para promulgar normas para demonstrações financeiras de finalidade especial. Nesse caso, essas normas presumir-se-ão aceitáveis para essa finalidade se a organização seguir um processo estabelecido e transparente que envolva deliberação e consideração dos pontos de vista dos stakeholders relevantes. Em algumas jurisdições, a lei ou regulamento pode prescrever o referencial de relato financeiro a ser usado pelo órgão de gestão na preparação de demonstrações financeiras de finalidade especial para um determinado tipo de entidade. Por exemplo, um regulador pode estabelecer disposições de relato financeiro para satisfazer os requisitos desse regulador. Na ausência de indicações em contrário, tal referencial de relato financeiro presume-se aceitável para demonstrações financeiras de finalidade especial preparadas por tal entidade.
- A7. Quando as normas de relato financeiro referidas no parágrafo A6 forem complementadas por requisitos legislativos ou regulamentares, a ISA 210

<sup>9</sup> ISA 200, parágrafo 13(f)

exige que o auditor determine se existem quaisquer conflitos entre as normas de relato financeiro e os requisitos adicionais, e prescreve as ações a serem tomadas pelo auditor se tais conflitos existirem.<sup>10</sup>

- A8. O referencial de relato financeiro aplicável pode abranger as disposições de relato financeiro de um contrato, ou fontes que não sejam as descritas nos parágrafos A6 e A7. Nesse caso, a aceitação do referencial de relato financeiro nas circunstâncias do trabalho é determinada considerando se o referencial apresenta os atributos normalmente apresentados por referenciais de relato financeiro aceitáveis conforme descrito no Apêndice 2 da ISA 210. No caso de um referencial de finalidade especial, a importância relativa para um determinado trabalho de cada um dos atributos normalmente apresentados por referenciais de relato financeiro aceitáveis é uma matéria de julgamento profissional. Por exemplo, para efeitos de estabelecer o valor do ativo líquido de uma entidade à data da sua venda, o vendedor e o comprador podem ter aceitado que são apropriadas para as suas necessidades estimativas muito prudentes de abatimentos para contas a receber incobráveis, mesmo que tal informação financeira não seja neutra quando comparada com informação financeira preparada de acordo com um referencial de finalidade geral.

#### **Considerações ao Planear e Executar a Auditoria (Ref: Parágrafo 9)**

- A9. A ISA 200 exige que o auditor cumpra (a) os requisitos éticos relevantes, incluindo os que dizem respeito à independência, relativos a trabalhos de auditoria de demonstrações financeiras, e (b) todas as ISA relevantes para a auditoria. Também exige que o auditor cumpra cada um dos requisitos de uma ISA, salvo se, nas circunstâncias da auditoria, a ISA no seu todo não for relevante ou o requisito não for relevante porque é condicional e a condição não existe. Em circunstâncias excepcionais, o auditor pode julgar necessário não aplicar um requisito relevante de uma ISA efetuando procedimentos de auditoria alternativos para atingir o objetivo desse requisito.<sup>11</sup>
- A10. A aplicação de alguns dos requisitos das ISA numa auditoria de demonstrações financeiras de finalidade especial pode exigir considerações especiais pelo auditor. Por exemplo, na ISA 320, os julgamentos acerca de assuntos que são materiais para os utilizadores das demonstrações financeiras são baseados na consideração das necessidades comuns de informação financeira dos utilizadores como um grupo.<sup>12</sup> Porém, no caso de uma auditoria de demonstrações financeiras de finalidade especial, esses julgamentos são baseados na consideração das necessidades de informação financeira dos utilizadores a quem se destinam.

---

<sup>10</sup> ISA 210, parágrafo 18

<sup>11</sup> ISA 200, parágrafos 14, 18, 22 e 23

<sup>12</sup> ISA 320, *A Materialidade no Planeamento e Execução de uma Auditoria*, parágrafo 2

- A11. No caso de demonstrações financeiras de finalidade especial, tais como as preparadas de acordo com os requisitos de um contrato, o órgão de gestão pode acordar com os utilizadores um limiar abaixo do qual as distorções identificadas durante a auditoria não serão corrigidas ou ajustadas. A existência de tal limiar não dispensa o auditor do requisito de determinar a materialidade de acordo com a ISA 320 para fins de planeamento e execução da auditoria das demonstrações financeiras de finalidade especial.
- A12. A ISA 260 (Revista) exige que o auditor determine quais as pessoas apropriadas dentro da estrutura da entidade com quem comunicar.<sup>13</sup> A ISA 260 (Revista) refere que, em alguns casos, todos os encarregados da governação estão envolvidos na gestão da entidade e a aplicação dos requisitos de comunicação é modificada para reconhecer este facto.<sup>14</sup> Quando também for preparado pela entidade um conjunto completo de demonstrações financeiras, as pessoas responsáveis pela supervisão do processo de preparação das demonstrações financeiras de finalidade especial podem não ser as mesmas relativamente a demonstrações financeiras de finalidade geral.

#### **Formar uma Opinião e Considerações de Relato (Ref: Parágrafo 11)**

- A13. O Apêndice a esta ISA contém exemplos de relatórios de auditores sobre demonstrações financeiras de finalidade especial. Outros exemplos de relatórios podem ser relevantes quando o auditor relata sobre demonstrações financeiras de finalidade especial (ver, por exemplo, os Apêndices à ISA 700 (Revista), ISA 705 (Revista),<sup>15</sup> ISA 570 (Revista),<sup>16</sup> ISA 720 (Revista),<sup>17</sup> e ISA 706 (Revista)).<sup>18</sup>

#### *Aplicação da ISA 700 (Revista) Quando se Relata sobre Demonstrações Financeiras de Finalidade Especial*

- A14. O parágrafo 11 desta ISA explica que o auditor é obrigado a aplicar a ISA 700 (Revista) quando forma a opinião e relata sobre demonstrações financeiras de finalidade especial. Ao fazê-lo, o auditor é também obrigado a aplicar os requisitos de relato em outras ISA e pode considerar úteis as considerações especiais referidas nos parágrafos A15 a A19 abaixo.

<sup>13</sup> ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*

<sup>14</sup> ISA 260 (Revista), parágrafo A8

<sup>15</sup> ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

<sup>16</sup> ISA 570 (Revista), *Continuidade*

<sup>17</sup> ISA 720 (Revista), *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação*

<sup>18</sup> ISA 706 (Revista), *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente*

## Continuidade

A15. As demonstrações financeiras de finalidade especial podem ou não ser preparadas de acordo com um referencial de relato financeiro para o qual a base da continuidade é relevante (por exemplo, a base contábilística da continuidade não é relevante para algumas demonstrações financeiras preparadas numa base fiscal de algumas jurisdições).<sup>19</sup> Dependendo do referencial de relato financeiro aplicável usado na preparação das demonstrações financeiras de finalidade especial, a descrição no relatório do auditor das responsabilidades do órgão de gestão <sup>20</sup> no que se refere à continuidade podem ter de ser ajustadas conforme necessário. A descrição no mesmo relatório das responsabilidades do auditor<sup>21</sup> também podem precisar de ser ajustadas conforme necessário dependendo de como a ISA 570 (Revista) se aplica nas circunstâncias do trabalho.

## Matérias Relevantes de Auditoria

A16. A ISA 700 (Revista) exige que o auditor comunique as matérias relevantes de auditoria de acordo com ISA 701<sup>22</sup> nas auditorias de conjuntos completos de demonstrações financeiras de finalidade geral de entidades cotadas. Relativamente a demonstrações financeiras de finalidade especial, a ISA 701 apenas se aplica quando a comunicação de matérias relevantes de auditoria no relatório do auditor sobre essas demonstrações financeiras seja obrigatória por lei ou regulamento, ou o auditor tenha decidido fazê-lo. Quando são comunicadas matérias relevantes de auditoria no relatório do auditor sobre demonstrações financeiras de finalidade especial, a ISA 701 aplica-se na sua totalidade.<sup>23</sup>

## Outra Informação

A17. A ISA 720 (Revista) trata das responsabilidades do auditor relativas a outra informação. No contexto da presente ISA, os relatórios que contêm ou acompanham as demonstrações financeiras de finalidade especial – a finalidade da qual é proporcionar aos proprietários (ou stakeholders semelhantes) informação sobre matérias apresentadas naquelas demonstrações financeiras – são considerados relatórios anuais para efeitos da ISA 720 (Revista). No caso de demonstrações financeiras preparadas usando um referencial de finalidade especial, o termo “stakeholders semelhantes” inclui os utilizadores específicos cujas necessidades de informação financeira são conseguidas

---

<sup>19</sup> ISA 570 (Revista), parágrafo 2

<sup>20</sup> Ver ISA 700 (Revista), parágrafos 34(b) e A48.

<sup>21</sup> Ver ISA 700 (Revista), parágrafo 39(b)(iv).

<sup>22</sup> ISA 701, *Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente*

<sup>23</sup> ISA 700 (Revista), parágrafo 31

através da conceção do referido referencial. Quando o auditor determinar que a entidade tem planos para emitir tal relatório, os requisitos da ISA 720 (Revista) aplicam-se à auditoria das demonstrações financeiras de finalidade especial.

#### Nome do Sócio Responsável pelo Trabalho

- A18. O requisito da ISA 700 (Revista) para o auditor incluir o nome do sócio responsável pelo trabalho no seu relatório também se aplica às auditorias de demonstrações financeiras de finalidade especial de entidades cotadas.<sup>24</sup> O auditor pode ser obrigado por lei ou regulamento a incluir o nome do sócio responsável pelo trabalho no seu relatório ou pode decidir fazê-lo quando relata sobre demonstrações financeiras de finalidade especial de entidades que não sejam entidades cotadas.

#### *Inclusão de uma Referência no Relatório do Auditor ao Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras de Finalidade Geral*

- A19. O auditor pode considerar apropriado fazer referência, num Parágrafo de Outras Matérias do relatório sobre as demonstrações financeiras de finalidade especial, ao relatório do auditor sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade geral ou a matérias nele relatadas (ver a ISA 706 (Revista)).<sup>25</sup> Por exemplo, o auditor pode considerar apropriado fazer uma referência naquele relatório a uma incerteza material relativa à continuidade que está incluída no relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras de finalidade geral.

#### *Alertar os Leitores de que as Demonstrações Financeiras São Preparadas de Acordo com um Referencial de Finalidade Especial (Ref: Parágrafo 14)*

- A20. As demonstrações financeiras de finalidade especial podem ser úteis para finalidades que não sejam aquelas para que foram destinadas. Por exemplo, um regulador pode exigir que determinadas entidades depositem as demonstrações financeiras de finalidade especial em registo público. Para evitar mal-entendidos, o auditor alerta os utilizadores do seu relatório através da inclusão de um parágrafo de Ênfase explicando que as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com um referencial de finalidade especial e, por isso, podem não ser adequadas para outra finalidade. A ISA 706 (Revista) exige que este parágrafo seja incluído no relatório do auditor com um título apropriado que inclua o termo “Parágrafo de Ênfase”.<sup>26</sup>

<sup>24</sup> Ver ISA 700 (Revista), parágrafos 45 e A56 a A58

<sup>25</sup> Ver ISA 706 (Revista), parágrafos 10 e 11.

<sup>26</sup> Ver parágrafo 9(a) da ISA 706 (Revista)

*Restrição na Distribuição ou Uso* (Ref: Parágrafo 14)

- A21. Além do alerta exigido pelo parágrafo 14, o auditor pode considerar apropriado indicar que o seu relatório se destina exclusivamente aos utilizadores específicos. Dependendo de lei ou regulamento na jurisdição em causa, tal pode ser conseguido restringindo a distribuição ou uso do relatório do auditor. Nestas circunstâncias, o parágrafo de ênfase referido no parágrafo 14 pode ser expandido para incluir estas outras matérias e o título modificado em conformidade (ver os exemplos do Apêndice desta ISA).

## Apêndice

(Ref: Parágrafo A14)

### **Exemplos de Relatórios de Auditores Independentes sobre Demonstrações Financeiras de Finalidade Especial**

- Exemplo 1: Um relatório do auditor sobre um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade não cotada preparadas de acordo com as disposições de relato financeiro de um contrato (para as finalidades deste exemplo, um referencial de cumprimento).
- Exemplo 2: Um relatório do auditor sobre um conjunto completo de demonstrações financeiras preparadas de acordo com a base de contabilidade fiscal da Jurisdição X (para as finalidades deste exemplo, um referencial de cumprimento).
- Exemplo 3: Um relatório do auditor sobre um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade cotada preparadas de acordo com as disposições de relato financeiro estabelecidas por um regulador (para as finalidades deste exemplo, um referencial de apresentação apropriada).

**Exemplo 1: Um relatório do auditor sobre um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade não cotada preparadas de acordo com as disposições de relato financeiro de um contrato (para as finalidades deste exemplo, um referencial de cumprimento).**

**Para as finalidades deste exemplo, assumem-se as seguintes circunstâncias:**

- **As demonstrações financeiras foram preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as disposições de relato financeiro de um contrato (isto é, um referencial de finalidade especial). O órgão de gestão não tem opção de referenciais de relato financeiro.**
- **O referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de cumprimento.**
- **Não foi emitido relatório do auditor sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade geral.**
- **Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.**
- **O auditor concluiu que é apropriada uma opinião não modificada baseada na prova de auditoria obtida.**
- **Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são os da jurisdição.**
- **Baseado na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que coloquem dúvida significativa sobre a capacidade da entidade em prosseguir a sua atividade de acordo com a ISA 570 (Revista).**
- **A distribuição e uso do relatório do auditor são restritos.**
- **O auditor não é obrigado, e optou por não comunicar, matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701.**
- **O auditor determinou que não existe outra informação (isto é, os requisitos da ISA 720 (Revista) não se aplicam).**
- **Os responsáveis pela supervisão do processo de relato financeiro não são os responsáveis pela preparação das demonstrações financeiras.**
- **O auditor não tem outras responsabilidades de relato exigidas nos termos da lei ou regulamentos locais.**



## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

[Destinatário apropriado]

### Opinião

Auditámos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a “Sociedade”), que compreendem o balanço à data de 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração dos resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data e as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas da Sociedade relativas ao ano findo em 31 de dezembro de 20X1 estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com as disposições de relato financeiro da Secção Z do contrato datado de 1 de janeiro de 20X1 entre a Sociedade e a Empresa DEF (o “contrato”).

### Bases para a Opinião

Realizámos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [jurisdição], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos de que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

### Parágrafo de Ênfase – Base contabilística e restrições na distribuição e uso

Chamamos a vossa atenção para a Nota X das demonstrações financeiras a qual descreve a base contabilística. As demonstrações financeiras são preparadas para ajudar a Sociedade a cumprir as disposições de relato financeiro do contrato acima referido. Por conseguinte, as demonstrações financeiras podem não ser adequadas para outra finalidade. O nosso relatório destina-se apenas à Sociedade e à Empresa DEF e não deve ser distribuído ou usado por outros que não a Sociedade e a Empresa DEF. A nossa opinião não é modificada em relação a esta matéria.

### Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras<sup>1</sup>

O órgão de gestão é responsável pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com as disposições de relato financeiro da Secção Z do contrato, e pelo controlo interno que o órgão de gestão determine ser necessário para permitir a

<sup>1</sup> Nestes exemplos, os termos “órgão de gestão” e “encarregados da governação” devem ser substituídos por outros mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou erro.

Quando prepara demonstrações financeiras, o órgão de gestão é responsável por avaliar a capacidade da Sociedade se manter em continuidade, divulgando, quando aplicável, as matérias relativas à continuidade e usando o pressuposto da continuidade a menos que o órgão de gestão tenha a intenção de liquidar a Sociedade ou de cessar as operações, ou não tenha alternativa realista senão fazê-lo.

Os encarregados da governação são responsáveis pela supervisão do processo de relato financeiro da Sociedade.

### **Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

Os nossos objetivos consistem em obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro, e em emitir um relatório onde conste a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria executada de acordo com as ISA detetará sempre uma distorção material quando exista. As distorções podem ter origem em fraude ou erro e são consideradas materiais se, isoladas ou conjuntamente, se possa razoavelmente esperar que influenciem decisões económicas dos utilizadores tomadas na base dessas demonstrações financeiras.

O parágrafo 41(b) da ISA 700 (Revista) refere que os assuntos abaixo podem estar localizados num Apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) da ISA 700 (Revista) refere que, quando a lei, regulamentos ou normas nacionais de auditoria expressamente o permitirem, pode ser feita referência para uma página da internet de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de a incluir no relatório do auditor, desde que a descrição na página da internet aborde, e não seja inconsistente com, a descrição das responsabilidades do auditor a seguir.

Como parte de uma auditoria de acordo com as ISA, fazemos julgamentos profissionais e mantemos ceticismo profissional durante a auditoria e, também:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção material das demonstrações financeiras, devido a fraude ou a erro, concebemos e executamos procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, e obtemos prova de auditoria que seja suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião. O risco de não detetar uma distorção material devido a fraude é maior do que o risco para uma distorção devido a erro dado que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou sobreposição ao controlo interno.

- Obtemos uma compreensão do controlo interno relevante para a auditoria com o objetivo de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não para expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Sociedade.<sup>2</sup>
- Avaliamos a adequação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pelo órgão de gestão.
- Concluimos sobre a apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade e, com base na prova de auditoria obtida, se existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam colocar em dúvida a capacidade da entidade em continuar as suas operações. Se concluirmos que existe uma incerteza material, devemos chamar a atenção no nosso relatório para as divulgações relacionadas incluídas nas demonstrações financeiras ou, caso essas divulgações não sejam adequadas, modificar a nossa opinião. As nossas conclusões são baseadas na prova de auditoria obtida até à data do nosso relatório. Porém, futuros acontecimentos ou condições podem provocar que a entidade descontinue as operações.

Comunicamos com os encarregados da governação, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e os resultados significativos da auditoria incluindo qualquer deficiência de controlo interno identificado durante a auditoria.

[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]

[Domicílio do auditor]

[Data]

---

<sup>2</sup> Esta frase pode ser alterada, conforme apropriado, nos casos em que o auditor tenha também a responsabilidade de emitir uma opinião sobre a eficácia do controlo interno juntamente com a auditoria das demonstrações financeiras.

**Exemplo 2: Um relatório do auditor sobre um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade não cotada preparadas de acordo com a base contábilística fiscal da Jurisdição X (para as finalidades deste exemplo, um referencial de cumprimento).**

**Para as finalidades deste exemplo, assumem-se as seguintes circunstâncias:**

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras preparadas pelo órgão de gestão de uma parceria de acordo com a base contábilística fiscal da Jurisdição X (isto é, um referencial de finalidade especial) para ajudar os sócios na preparação das suas declarações fiscais individuais. O órgão de gestão não tem opção de referenciais de relato financeiro.**
- **O referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de cumprimento.**
- **Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.**
- **O auditor concluiu que é apropriada uma opinião não modificada baseada na prova de auditoria obtida.**
- **Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são os da jurisdição.**
- **Baseado na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que coloquem dúvida significativa sobre a capacidade da entidade em prosseguir a sua atividade de acordo com a ISA 570 (Revista).**
- **A distribuição e uso do relatório do auditor são restritos.**
- **O auditor não é obrigado, e optou por não comunicar, matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701.**
- **O auditor determinou que não existe outra informação (isto é, os requisitos da ISA 720 (Revista) não se aplicam).**
- **Os responsáveis pela supervisão do processo de relato financeiro não são os responsáveis pela preparação das demonstrações financeiras.**
- **O auditor não tem outras responsabilidades de relato exigidas nos termos da lei ou regulamentos locais.**

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

[Destinatário apropriado]

### Opinião

Auditámos as demonstrações financeiras da Parceria ABC (a “Parceria”), que compreendem o balanço à data de 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração dos resultados relativa ao ano findo naquela data e as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas da Parceria relativas ao ano findo em 31 de dezembro de 20X1 estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com [*descrever a lei fiscal aplicável*] da Jurisdição X.

### Bases para a Opinião

Realizámos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Parceria de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [*jurisdição*], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos de que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

### Parágrafo de Ênfase – Base contabilística e restrições na distribuição e uso

Chamamos a vossa atenção para a Nota X das demonstrações financeiras a qual descreve a base contabilística. As demonstrações financeiras são preparadas para ajudar os sócios da Parceria a prepararem as suas declarações fiscais individuais. Por conseguinte, as demonstrações financeiras podem não ser adequadas para outra finalidade. O nosso relatório destina-se apenas à Parceria e aos seus sócios e não deve ser distribuído por outros que não a Parceria e os seus sócios. A nossa opinião não é modificada em relação a esta matéria.

### Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras<sup>3</sup>

O órgão de gestão é responsável pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com a base contabilística da Jurisdição X e pelo controlo interno que o órgão de gestão determine ser necessário para permitir a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou erro.

<sup>3</sup> Nestes exemplos, os termos “órgão de gestão” e “encarregados da governação” devem ser substituídos por outros mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

Quando prepara demonstrações financeiras, o órgão de gestão é responsável por avaliar a capacidade da Parceria se manter em continuidade, divulgando, quando aplicável, as matérias relativas à continuidade e usando o pressuposto da continuidade a menos que o órgão de gestão tenha a intenção de liquidar a Parceria ou de cessar as operações, ou não tenha alternativa realista senão fazê-lo.

Os encarregados da governação são responsáveis pela supervisão do processo de relato financeiro da Parceria.

### **Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

Os nossos objetivos consistem em obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro, e em emitir um relatório onde conste a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria executada de acordo com as ISA detetará sempre uma distorção material quando exista. As distorções podem ter origem em fraude ou erro e são consideradas materiais se, isoladas ou conjuntamente, se possa razoavelmente esperar que influenciem decisões económicas dos utilizadores tomadas na base dessas demonstrações financeiras.

O parágrafo 41(b) da ISA 700 (Revista) refere que os assuntos abaixo podem estar localizados num Apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) da ISA 700 (Revista) refere que, quando a lei, regulamentos ou normas nacionais de auditoria expressamente o permitirem, pode ser feita referência para uma página da internet de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de a incluir no relatório do auditor, desde que a descrição na página da internet aborde, e não seja inconsistente com, a descrição das responsabilidades do auditor a seguir.

Como parte de uma auditoria de acordo com as ISA, fazemos julgamentos profissionais e mantemos ceticismo profissional durante a auditoria e, também:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção material das demonstrações financeiras, devido a fraude ou a erro, concebemos e executamos procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, e obtemos prova de auditoria que seja suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião. O risco de não detetar uma distorção material devido a fraude é maior do que o risco para uma distorção devido a erro dado que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou sobreposição ao controlo interno.
- Obtemos uma compreensão do controlo interno relevante para a auditoria com o objetivo de conceber procedimentos de auditoria que sejam

apropriados nas circunstâncias, mas não para expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Parceria.<sup>4</sup>

- Avaliamos a adequação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pelo órgão de gestão.
- Concluimos sobre a apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade e, com base na prova de auditoria obtida, se existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam colocar em dúvida a capacidade da entidade em continuar as suas operações. Se concluirmos que existe uma incerteza material, devemos chamar a atenção no nosso relatório para as divulgações relacionadas incluídas nas demonstrações financeiras ou, caso essas divulgações não sejam adequadas, modificar a nossa opinião. As nossas conclusões são baseadas na prova de auditoria obtida até à data do nosso relatório. Porém, futuros acontecimentos ou condições podem provocar que a entidade descontinue as operações.

Comunicamos com os encarregados da governação, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e os resultados significativos da auditoria incluindo qualquer deficiência de controlo interno identificado durante a auditoria.

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

---

<sup>4</sup> Esta frase pode ser alterada, conforme apropriado, nos casos em que o auditor tenha também a responsabilidade de emitir uma opinião sobre a eficácia do controlo interno juntamente com a auditoria das demonstrações financeiras.

**Exemplo 3: Um relatório do auditor sobre um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade cotada preparadas de acordo com as disposições de relato financeiro estabelecidas por um regulador (para as finalidades deste exemplo, um referencial de apresentação apropriada).**

**Para as finalidades deste exemplo, assumem-se as seguintes circunstâncias:**

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade cotada preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as disposições de relato financeiro estabelecidas por um regulador (isto é, um referencial de finalidade especial) para cumprir os requisitos desse regulador. O órgão de gestão não tem opção de referenciais de relato financeiro.**
- **O referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de apresentação apropriada.**
- **Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.**
- **O auditor concluiu que é apropriada uma opinião não modificada baseada na prova de auditoria obtida.**
- **Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são os da jurisdição.**
- **Baseado na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que podem colocar dúvida significativa sobre a capacidade da entidade em prosseguir a sua atividade de acordo com a ISA 570 (Revista). A divulgação da incerteza material nas demonstrações financeiras é adequada.**
- **A distribuição ou uso do relatório do auditor não é restrita.**
- **O auditor é obrigado pelo regulador a comunicar matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701.**
- **O parágrafo de Outras Matérias refere-se ao facto de o auditor ter também emitido um relatório sobre as demonstrações financeiras preparadas pela Sociedade ABC em referência ao mesmo período de acordo com um referencial de finalidade geral.**
- **O auditor determinou que não existe outra informação (isto é, os requisitos da ISA 720 (Revista) não se aplicam).**
- **Os responsáveis pela supervisão do processo de relato financeiro não são os responsáveis pela preparação das demonstrações financeiras.**
- **O auditor não tem outras responsabilidades de relato exigidas nos termos da lei ou regulamentos locais.**



## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

[Aos Acionistas da Sociedade ABC ou Destinatário Adequado]

### Opinião

Auditamos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a “Sociedade”), que compreendem o balanço à data de 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração dos resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data e as notas às demonstrações financeiras, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma adequada, em todos os aspectos materiais, (ou *dão uma imagem verdadeira e adequada*) a posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o seu desempenho financeiro e os fluxos de caixa para o ano findo naquela data de acordo com as disposições de relato financeiro da Seção Y do Regulamento Z.

### Bases para a Opinião

Realizamos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na seção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [jurisdição], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos de que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e adequada para proporcionar uma base para a nossa opinião.

### Parágrafo de Ênfase – Base contabilística

Chamamos a vossa atenção para a Nota X das demonstrações financeiras a qual descreve a base contabilística. As demonstrações financeiras são preparadas para ajudar a Sociedade a cumprir os requisitos do Regulador DEF. Por conseguinte, as demonstrações financeiras podem não ser adequadas para outra finalidade. A nossa opinião não é modificada em relação a esta matéria.

### Incerteza Material Relacionada com a Continuidade

Chamamos a vossa atenção para a Nota 6 das demonstrações financeiras a qual indica que a Sociedade apurou um prejuízo líquido de ZZZ durante o ano findo em 31 de dezembro de 20X1 e, nesta data, o passivo corrente exceder o ativo total em YYY. Como referido na Nota 6, estes acontecimentos ou condições, em conjunto com outras matérias referidas nessa Nota, indicam que existe uma incerteza material que pode colocar dúvida significativa quanto à capacidade de a Sociedade continuar as suas operações. A nossa opinião não é modificada em relação a esta matéria.

## **Matérias Relevantes de Auditoria**

As matérias relevantes de auditoria são as que, no nosso julgamento profissional, tiveram maior importância na nossa auditoria das demonstrações financeiras do período corrente. Essas matérias foram consideradas no contexto da nossa auditoria das demonstrações financeiras como um todo, e na formação da nossa opinião, e não emitimos uma opinião separada a esse respeito. Adicionalmente à matéria descrita na secção Incerteza Material Relacionada com a Continuidade acima, decidimos que as matérias descritas a seguir são matérias relevantes de auditoria a comunicar no nosso relatório.

*[Descrição de cada uma das matérias de auditoria de acordo com a ISA 701 aplicáveis a esta auditoria]*

## **Outras Matérias**

A Sociedade preparou um conjunto separado de demonstrações financeiras para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1 de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro sobre as quais emitimos um relatório de auditoria separado aos acionistas da Sociedade em 31 de março de 20X2.

## **Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras<sup>5</sup>**

O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriadas das demonstrações financeiras de acordo com as disposições de relato financeiro da Secção Y do Regulamento Z<sup>6</sup> e pelo controlo interno que o órgão de gestão determine ser necessário para permitir a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou erro.

Quando prepara demonstrações financeiras, o órgão de gestão é responsável por avaliar a capacidade da Sociedade se manter em continuidade, divulgando, quando aplicável, as matérias relativas à continuidade e usando o pressuposto da continuidade a menos que o órgão de gestão tenha a intenção de liquidar a Sociedade ou de cessar as operações, ou não tenha alternativa realista senão fazê-lo.

Os encarregados da governação são responsáveis pela supervisão do processo de relato financeiro da Sociedade.

---

<sup>5</sup> Nestes exemplos, os termos “órgão de gestão” e “encarregados da governação” devem ser substituídos por outros mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

<sup>6</sup> Quando a responsabilidade do órgão de gestão seja a de preparar demonstrações financeiras que deem uma imagem verdadeira e apropriada, este texto deve ser: “O órgão de gestão é responsável pela preparação de demonstrações financeiras que deem uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com as disposições de relato financeiro da Secção Y do Regulamento Z e pelo...”

## Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras

Os nossos objetivos consistem em obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro, e em emitir um relatório onde conste a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria executada de acordo com as ISA detetará sempre uma distorção material quando exista. As distorções podem ter origem em fraude ou erro e são consideradas materiais se, isoladas ou conjuntamente, se possa razoavelmente esperar que influenciem decisões económicas dos utilizadores tomadas na base dessas demonstrações financeiras.

O parágrafo 41(b) da ISA 700 (Revista) refere que os assuntos abaixo podem estar localizados num Apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) da ISA 700 (Revista) refere que, quando a lei, regulamentos ou normas nacionais de auditoria expressamente o permitirem, pode ser feita referência para uma página da internet de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de a incluir no relatório do auditor, desde que a descrição na página da internet aborde, e não seja inconsistente com, a descrição das responsabilidades do auditor a seguir.

Como parte de uma auditoria de acordo com as ISA, fazemos julgamentos profissionais e mantemos ceticismo profissional durante a auditoria e, também:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção material das demonstrações financeiras, devido a fraude ou a erro, concebemos e executamos procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, e obtemos prova de auditoria que seja suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião. O risco de não detetar uma distorção material devido a fraude é maior do que o risco para uma distorção devido a erro dado que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou sobreposição ao controlo interno.
- Obtemos uma compreensão do controlo interno relevante para a auditoria com o objetivo de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não para expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Sociedade.<sup>7</sup>
- Avaliamos a adequação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pelo órgão de gestão.

<sup>7</sup> Esta frase pode ser alterada, conforme apropriado, nos casos em que o auditor tenha também a responsabilidade de emitir uma opinião sobre a eficácia do controlo interno juntamente com a auditoria das demonstrações financeiras.

- Concluimos sobre a apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade e, com base na prova de auditoria obtida, se existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam colocar em dúvida a capacidade da entidade em continuar as suas operações. Se concluirmos que existe uma incerteza material, devemos chamar a atenção no nosso relatório para as divulgações relacionadas incluídas nas demonstrações financeiras ou, caso essas divulgações não sejam adequadas, modificar a nossa opinião. As nossas conclusões são baseadas na prova de auditoria obtida até à data do nosso relatório. Porém, futuros acontecimentos ou condições podem provocar que a entidade descontinue as operações.
- Avaliamos a apresentação, estrutura e conteúdo global das demonstrações financeiras, incluindo as divulgações, e se essas demonstrações financeiras representam as transações e acontecimentos subjacentes de forma a atingir uma apresentação apropriada.

Comunicamos com os encarregados da governação, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e os resultados significativos da auditoria incluindo qualquer deficiência de controlo interno identificado durante a auditoria.

Adicionalmente, declaramos aos encarregados da governação que cumprimos os requisitos éticos relevantes relativos à independência e comunicamos todos os relacionamentos e outras matérias que possam ser percecionadas como ameaças à nossa independência e, quando aplicável, as respetivas salvaguardas.

Das matérias que comunicamos aos encarregados da governação, determinamos as que foram as mais importantes na auditoria das demonstrações financeiras do período corrente e que são as matérias relevantes de auditoria. Descrevemos essas matérias no nosso relatório de auditoria, exceto quando a lei ou regulamento proibir a sua divulgação pública ou quando, em circunstâncias raras, determinamos que a matéria não deve ser divulgada no nosso relatório porque, fazendo-o, existem consequências adversas que se espera possam ser maiores que os benefícios do interesse público.

O sócio responsável pela auditoria de que resultou este relatório é *[nome]*

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 805 (REVISTA)

## CONSIDERAÇÕES ESPECIAIS – AUDITORIAS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS ISOLADAS E DE ELEMENTOS, CONTAS OU ITENS ESPECÍFICOS DE UMA DEMONSTRAÇÃO FINANCEIRA

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2016)

### ÍNDICE

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1–3
Data de Eficácia .....	4
<b>Objetivo</b> .....	5
<b>Definições</b> .....	6
<b>Requisitos</b>	
Considerações ao Aceitar o Trabalho .....	7–9
Considerações ao Planear e Executar a Auditoria .....	10
Formar uma Opinião e Considerações de Relato .....	11–17
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Âmbito desta ISA .....	A1–A4
Considerações ao Aceitar o Trabalho .....	A5–A9
Considerações ao Planear e Executar a Auditoria .....	A10–A15
Formar uma Opinião e Considerações de Relato .....	A16–A28
Apêndice 1: Exemplos de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira	
Apêndice 2: Exemplos de Relatórios de Auditores Independentes sobre uma Demonstração Financeira Isolada e sobre um Elemento Específico de uma Demonstração Financeira	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 805 (Revista), *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Isoladas e de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira* 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. As Normas Internacionais de Auditoria (ISA) da série 100-700 aplicam-se a uma auditoria de demonstrações financeiras e devem ser adaptadas, conforme necessário nas circunstâncias, quando aplicadas a auditorias de outra informação financeira histórica. Esta ISA trata de considerações especiais na aplicação dessas ISA a uma auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira. A demonstração financeira isolada ou o elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira podem ser preparados de acordo com um referencial de finalidade geral ou especial. Se for preparada de acordo com um referencial de finalidade especial, a ISA 800 (Revista)<sup>1</sup> também se aplica à auditoria. (Ref: Parágrafos A1 a A4)
2. Esta ISA não se aplica ao relatório do auditor de um componente, emitido em consequência do trabalho efetuado sobre a informação financeira de um componente a pedido da equipa de trabalho do grupo para efeitos de uma auditoria das demonstrações financeiras de grupos (ver a ISA 600).<sup>2</sup>
3. Esta ISA não derroga os requisitos das outras ISA, nem pretende tratar todas as considerações especiais que sejam relevantes nas circunstâncias do trabalho.

### Data de Eficácia

4. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras isoladas ou de elementos, contas ou itens específicos de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2016. No caso de auditorias de demonstrações financeiras isoladas ou de elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração financeira preparados numa data específica, esta ISA é eficaz para auditorias de tal informação preparada em, ou após, 15 de dezembro de 2016.

### Objetivo

5. O objetivo do auditor, ao aplicar as ISA numa auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira, é abordar apropriadamente as considerações especiais que são relevantes para:

---

<sup>1</sup> ISA 800 (Revista), *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais com Finalidade Especial*

<sup>2</sup> ISA 600, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)*

- (a) A aceitação do trabalho;
- (b) O planejamento e execução desse trabalho; e
- (c) Formar uma opinião e relatar sobre a demonstração financeira isolada ou sobre o elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira.

## Definições

6. Para efeito desta ISA, as referências:
- (a) A “Elemento de uma demonstração financeira” ou “elemento” significa um “elemento, conta ou item de uma demonstração financeira”.
  - (b) A “Normas Internacionais de Relato Financeiro” significa as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) emitidas pelo International Accounting Standards Board; e
  - (c) A uma demonstração financeira isolada ou um elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira inclui as respectivas divulgações. Tais divulgações compreendem informação explicativa ou outra informação descritiva relevante para a demonstração financeira ou para o elemento. (Ref: Parágrafo A2)

## Requisitos

### Considerações ao Aceitar o Trabalho

#### *Aplicação das ISA*

7. A ISA 200 exige que o auditor cumpra todas as ISA relevantes para a auditoria.<sup>3</sup> No caso de uma auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira, este requisito aplica-se independentemente de o auditor ser ou não contratado para auditar o conjunto completo de demonstrações financeiras. Se o auditor não for também contratado para auditar o conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade, deve determinar se é possível a auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento, conta ou item específico dessas demonstrações financeiras de acordo com as ISA. (Ref: Parágrafos A5 e A6)

---

<sup>3</sup> ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo 18



### *Aceitação do Referencial de Relato Financeiro*

8. A ISA 210 exige que o auditor determine a aceitação do referencial de relato financeiro aplicado na preparação das demonstrações.<sup>4</sup> No caso de uma auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira, isto deve incluir se a aplicação do referencial de relato financeiro resultará numa apresentação que proporcione divulgações adequadas para habilitar os utilizadores a entenderem a informação transmitida pela demonstração financeira ou pelo elemento e o efeito de transações e acontecimentos materiais na informação transmitida pela demonstração financeira ou pelo elemento. (Ref: Parágrafo A7)

### *Forma de Opinião*

9. A ISA 210 exige que os termos acordados do trabalho de auditoria incluam a forma esperada de quaisquer relatórios a serem emitidos pelo auditor.<sup>5</sup> No caso de uma auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira, o auditor deve considerar se a forma de opinião esperada é apropriada nas circunstâncias. (Ref: Parágrafos A8 e A9)

### **Considerações ao Planear e Executar a Auditoria**

10. A ISA 200 dispõe que as ISA são escritas no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras e devem ser adaptadas conforme necessário nas circunstâncias quando aplicadas a auditorias de outra informação financeira histórica.<sup>6,7</sup> Ao planear e executar a auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira, o auditor deve adaptar as ISA relevantes para a auditoria conforme necessário nas circunstâncias do trabalho. (Ref: Parágrafos A10 a A15)

### **Formar uma Opinião e Considerações de Relato**

11. Ao formar uma opinião e relatar sobre uma demonstração financeira isolada ou sobre um elemento específico de uma demonstração financeira, o auditor deve aplicar os requisitos da ISA 700 (Revista),<sup>8</sup> e, quando aplicável, da ISA 800 (Revista) adaptadas conforme necessário nas circunstâncias do trabalho. (Ref: Parágrafos A16 a A22)

<sup>4</sup> ISA 210, *Acordar os Termos do Trabalho de Auditoria*, parágrafo 6(a)

<sup>5</sup> ISA 210, parágrafo 10(e)

<sup>6</sup> ISA 200, parágrafo 2

<sup>7</sup> A ISA 200, parágrafo 13(f), explica que o termo “demonstrações financeiras” se refere geralmente a um conjunto completo de demonstrações financeiras como determinado pelos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável.

<sup>8</sup> ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*

*Relato sobre o Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras da Entidade e sobre uma Demonstração Financeira Isolada ou sobre um Elemento Específico de uma Demonstração Financeira*

12. Se o auditor empreender um trabalho para relatar sobre uma demonstração financeira isolada ou sobre um elemento específico de uma demonstração financeira em conjunto com o trabalho para auditar o conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade, deve expressar uma opinião separada para cada trabalho.
13. Uma demonstração financeira isolada auditada ou um elemento específico auditado de uma demonstração financeira podem ser publicados juntamente com o conjunto completo de demonstrações financeiras auditadas da entidade. Se o auditor concluir que a apresentação da demonstração financeira isolada ou do elemento específico de uma demonstração financeira não a diferencia suficientemente do conjunto completo de demonstrações financeiras, deve pedir à gerência para retificar a situação. Sujeito aos parágrafos 15 e 16, o auditor deve também diferenciar a opinião sobre a demonstração financeira isolada ou sobre o elemento específico de uma demonstração financeira da opinião sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras. O auditor não deve emitir o relatório do auditor que contém a opinião sobre a demonstração financeira isolada ou sobre o elemento específico de uma demonstração financeira até ficar satisfeito com a diferenciação.

Considerar as Implicações de Algumas Matérias Incluídas no Relatório do Auditor sobre o Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras da Entidade na Auditoria de uma Demonstração Financeira Isolada ou de um Elemento Específico de uma Demonstração Financeira e no Respetivo Relatório

14. Se o relatório do auditor sobre um conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade incluir:
  - (a) Uma opinião modificada de acordo com a ISA 705 (Revista);<sup>9</sup>
  - (b) Um parágrafo de Ênfase ou um parágrafo de Outras Matérias de acordo com a ISA 706 (Revista);<sup>10</sup>
  - (c) Uma incerteza material relacionada com a continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista);<sup>11</sup>

---

<sup>9</sup> ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

<sup>10</sup> ISA 706 (Revista), *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente*

<sup>11</sup> ISA 570 (Revista), *Continuidade*, parágrafo 22

- (d) A comunicação de matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701;<sup>12</sup> ou
- (e) Uma declaração que descreva uma distorção material não corrigida da outra informação de acordo com a ISA 720 (Revista);<sup>13</sup>

o auditor deve considerar as implicações, caso haja, que tais matérias têm para a auditoria da demonstração financeira isolada ou do elemento específico de uma demonstração financeira e para o respectivo relatório. (Ref: Parágrafos A23 a A27)

#### Opinião Adversa ou Escusa de Opinião no Relatório do Auditor sobre o Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras da Entidade

- 15. Se o auditor concluir que é necessário expressar uma opinião adversa ou uma escusa de opinião sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade como um todo, a ISA 705 (Revista) não permite que ele inclua no mesmo relatório uma opinião não modificada sobre a demonstração financeira isolada que faça parte dessas demonstrações financeiras ou sobre um elemento específico dessas demonstrações financeiras<sup>14</sup>. Isto porque tal opinião não modificada iria contradizer a opinião adversa ou a escusa de opinião sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade como um todo. (Ref: Parágrafo A28)
- 16. Se o auditor concluir que é necessário expressar uma opinião adversa ou uma escusa de opinião sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade como um todo mas, no contexto de uma auditoria separada de um elemento específico dessas demonstrações financeiras, considerar que apesar de tudo é apropriado expressar uma opinião não modificada sobre esse elemento, o auditor só o deve fazer se:
  - (a) Não estiver proibido por lei ou regulamento de o fazer;
  - (b) Essa opinião for expressa num relatório que não é publicado em conjunto com o relatório do auditor que contém a opinião adversa ou a escusa de opinião; e
  - (c) O elemento não constituir uma parte importante do conjunto completo das demonstrações financeiras da entidade.
- 17. O auditor não deve expressar uma opinião não modificada sobre uma demonstração financeira isolada de um conjunto completo de demonstrações financeiras se tiver expressado uma opinião adversa ou uma escusa de

<sup>12</sup> ISA 701, *Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente*, parágrafo 13

<sup>13</sup> ISA 720 (Revista), *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação*, parágrafo 22(e)(ii)

<sup>14</sup> ISA 705 (Revista), parágrafo 15

opinião sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras como um todo. Tal é o caso mesmo se o relatório do auditor sobre a demonstração financeira isolada não for publicado em conjunto com o relatório do auditor que contém a opinião adversa ou a escusa de opinião. Isto é assim porque se considera que uma demonstração financeira isolada constitui uma parte importante dessas demonstrações financeiras.

\*\*\*

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Âmbito desta ISA (Ref: Parágrafo 1, 6(c))

- A1. A ISA 200 define o termo “informação financeira histórica” como uma informação expressa em termos financeiros em relação a uma determinada entidade, extraída principalmente do sistema contábilístico dessa entidade, acerca de acontecimentos económicos que ocorreram em períodos de tempo passados ou acerca de condições ou circunstâncias económicas em momentos do tempo no passado.<sup>15</sup>
- A2. A ISA 200 define o termo “demonstrações financeiras” como uma representação estruturada de informação financeira histórica, incluindo divulgações, destinada a comunicar os recursos económicos ou obrigações de uma entidade em um dado momento ou as alterações neles havidas durante um período de tempo de acordo com um referencial de relato financeiro. O termo “demonstrações financeiras” refere-se geralmente a um conjunto completo de demonstrações financeiras conforme determinado pelos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, mas também se pode referir a uma demonstração financeira isolada. As divulgações compreendem informação explicativa ou descritiva, estabelecida como exigido, expressamente referida ou permitida pelo referencial de relato financeiro aplicável, na face de uma demonstração financeira, ou nas notas, ou incorporada nelas por referência cruzada.<sup>16</sup> Tal como referido no parágrafo 6(c), a referência a uma demonstração financeira isolada ou um elemento específico de uma demonstração financeira inclui as respetivas notas.
- A3. As ISA são escritas no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras.<sup>17</sup> e devem ser adaptadas conforme necessário nas circunstâncias quando aplicadas a auditorias de outra informação financeira histórica tal

---

<sup>15</sup> ISA 200, parágrafo 13(g)

<sup>16</sup> ISA 200, parágrafo 13(f)

<sup>17</sup> ISA 200, parágrafo 2

como uma demonstração financeira isolada ou um elemento específico de uma demonstração financeira. Esta ISA ajuda a este respeito. (O Apêndice 1 enumera exemplos dessa outra informação financeira histórica).

- A4. Um trabalho de garantia de fiabilidade razoável que não seja uma auditoria de informação financeira histórica é efetuado de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) 3000 (Revista).<sup>18</sup>

## Considerações ao Aceitar o Trabalho

### *Aplicação das ISA (Ref: Parágrafo 7)*

- A5. A ISA 200 exige que o auditor cumpra (a) os requisitos éticos relevantes, incluindo os que dizem respeito à independência, relativos a trabalhos de auditoria de demonstrações financeiras, e (b) todas as ISA relevantes para a auditoria. Também exige que o auditor cumpra cada um dos requisitos de uma ISA, salvo se, nas circunstâncias da auditoria, a ISA no seu todo não for relevante ou o requisito não for relevante porque é condicional e a condição não existe. Em circunstâncias excecionais, o auditor pode julgar necessário não aplicar um requisito relevante de uma ISA efetuando procedimentos de auditoria alternativos para atingir o objetivo desse requisito.<sup>19</sup>
- A6. O cumprimento dos requisitos das ISA relevantes para a auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento específico de uma demonstração financeira pode não ser possível quando o auditor não está contratado também para auditar o conjunto completo das demonstrações financeiras da entidade. Nestes casos, o auditor não tem muitas vezes o mesmo conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, como um auditor que também audita o conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade. O auditor também não tem a prova de auditoria acerca da qualidade geral dos registos contabilísticos ou de outra informação contabilística que seria adquirida numa auditoria do conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade. Consequentemente, o auditor pode necessitar de mais prova para corroborar a prova de auditoria adquirida a partir dos registos contabilísticos. No caso de uma auditoria de um elemento específico de uma demonstração financeira, determinadas ISA exigem trabalho de auditoria que pode ser desproporcionado para o elemento que está a ser auditado. Por exemplo, se bem que os requisitos da ISA 570 (Revista) sejam provavelmente relevantes nas circunstâncias de uma auditoria de um mapa de contas a receber, cumprir esses requisitos pode não ser possível devido ao esforço de auditoria necessário. Se o auditor

<sup>18</sup> ISAE 3000 (Revista), *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que não Sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica*

<sup>19</sup> ISA 200, parágrafos 14, 18, 22 e 23

concluir que uma auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento específico de uma demonstração financeira de acordo com as ISA pode não ser praticável, o auditor pode debater com o órgão de gestão se um outro tipo de trabalho pode ser mais adequado.

*Aceitação do Referencial de Relato Financeiro* (Ref: Parágrafo 8)

- A7. Uma demonstração financeira isolada ou um elemento específico de uma demonstração financeira podem ser preparados de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável que é baseado num referencial de relato financeiro estabelecido por um organismo normalizador autorizado ou reconhecido para a preparação de um conjunto completo de demonstrações financeiras (por exemplo, as Normas Internacionais de Relato Financeiro). Se for este o caso, a determinação da aceitação do referencial aplicável pode implicar a consideração sobre se esse referencial inclui todos os requisitos do referencial em que se baseia que sejam relevantes para a apresentação de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento específico de uma demonstração financeira que proporciona divulgações adequadas.

*Forma de Opinião* (Ref: Parágrafo 9)

- A8. A forma de opinião a ser expressa pelo auditor depende do referencial de relato financeiro aplicável e de quaisquer leis ou regulamentos.<sup>20</sup> De acordo com a ISA 700 (Revista):<sup>21</sup>
- (a) Quando expressar uma opinião não modificada sobre um conjunto completo de demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada, a opinião do auditor, salvo se exigido de forma diferente por lei ou regulamento, usa uma das seguintes frases:
    - (i) as demonstrações financeiras apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável]; ou
    - (ii) as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável]; e
  - (b) Quando expressar uma opinião não modificada sobre um conjunto completo de demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de cumprimento, a opinião do auditor declara que

---

<sup>20</sup> ISA 200, parágrafo 8

<sup>21</sup> ISA 700 (Revista), parágrafos 25 e 26

as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável].

A9. No caso de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento específico de uma demonstração financeira, o referencial de relato financeiro aplicável pode não tratar explicitamente a apresentação da demonstração financeira ou do elemento específico. Tal pode ser o caso quando o referencial de relato financeiro aplicável se baseia num referencial de relato financeiro estabelecido por um organismo normalizador autorizado ou reconhecido para a preparação de um conjunto completo de demonstrações financeiras (por exemplo, as Normas Internacionais de Relato Financeiro). O auditor considera por isso se a forma de opinião esperada é apropriada à luz do referencial de relato financeiro aplicável. Os fatores que podem afetar a consideração do auditor sobre a utilização ou não das frases “apresenta de forma apropriada, em todos os aspectos materiais”, ou “dão uma imagem verdadeira e apropriada” no relatório do auditor incluem:

- Se o referencial de relato financeiro aplicável está explícita ou implicitamente restringido à preparação de um conjunto completo de demonstrações financeiras.
- Se a demonstração financeira isolada ou o elemento específico de uma demonstração financeira:
  - Cumpre totalmente cada um dos requisitos do referencial relevante para a demonstração financeira isolada ou o elemento particular e a apresentação da demonstração financeira ou do elemento inclui as respetivas notas.
  - Se necessário para conseguir a apresentação apropriada, proporciona divulgações para além das especificamente exigidas pelo referencial ou, em circunstâncias excecionais, se derrogam um requisito do referencial.

A decisão do auditor quanto à forma de opinião esperada é uma matéria de julgamento profissional. Pode ser afetada por ser, ou não, geralmente aceite na jurisdição em causa o uso das frases “apresenta de forma apropriada, em todos os aspectos materiais”, ou “dá uma imagem verdadeira e apropriada” na opinião do auditor sobre uma demonstração financeira isolada ou sobre um elemento específico de uma demonstração financeira preparada de acordo com um referencial de apresentação apropriado.

### Considerações ao Planear e Executar a Auditoria (Ref: Parágrafo 10)

- A10. A relevância de cada uma das ISA exige consideração cuidadosa. Mesmo quando apenas um elemento específico de uma demonstração financeira é o objeto da auditoria, as ISA como a ISA 240,<sup>22</sup> a ISA 550<sup>23</sup> e a ISA 570 (Revista) são, em princípio, relevantes. Isto é assim porque o elemento pode estar distorcido em consequência de fraude, do efeito de transações com partes relacionadas ou da aplicação incorreta do pressuposto da continuidade segundo o referencial de relato financeiro aplicável.
- A11. A ISA 260 (Revista) exige que o auditor determine as pessoas apropriadas dentro da estrutura de governação da entidade com quem devem comunicar.<sup>24</sup> A ISA 260 (Revista) refere que, em alguns casos, todos os encarregados da governação estão envolvidos na gestão da entidade e a aplicação dos requisitos de comunicação é modificada para reconhecer esta posição.<sup>25</sup> Quando também for preparado pela entidade um conjunto completo de demonstrações financeiras, as pessoas responsáveis pela supervisão da preparação da demonstração financeira isolada ou do elemento podem não ser as mesmas que são responsáveis pela supervisão da preparação do conjunto completo de demonstrações financeiras.
- A12. Para além disso, as ISA são escritas no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras e elas devem ser adaptadas conforme necessário nas circunstâncias quando aplicadas à auditoria de uma demonstração financeira isolada<sup>26</sup> ou de um elemento específico de uma demonstração financeira. Por exemplo, as declarações escritas do órgão de gestão acerca do conjunto completo de demonstrações financeiras seriam substituídas por declarações escritas acerca da apresentação da demonstração financeira ou do elemento de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
- A13. As matérias incluídas no relatório do auditor sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras podem ter implicações na auditoria de uma demonstração financeira isolada ou um elemento específico de uma demonstração financeira (ver o parágrafo 14). Quando planeie e execute uma auditoria de uma demonstração financeira isolada ou um elemento específico de uma demonstração financeira em conjunto com a auditoria do conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade, o auditor pode estar em condições de usar, na auditoria da demonstração financeira ou do elemento, prova de auditoria obtida como parte da auditoria do conjunto completo de

---

<sup>22</sup> ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*

<sup>23</sup> ISA 550, *Partes Relacionadas*

<sup>24</sup> ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*, parágrafo 11

<sup>25</sup> ISA 260 (Revista), parágrafos 10(b), 13, A1 (terceiro bullet), A2 e A8.

<sup>26</sup> ISA 200, parágrafo 2



demonstrações financeiras da entidade. As ISA, todavia, exigem ao auditor que planeie e execute a auditoria da demonstração financeira ou do elemento para obter prova de auditoria suficiente e apropriada na qual baseia a opinião sobre a demonstração financeira ou sobre o elemento.

- A14. As demonstrações financeiras individuais que integram um conjunto completo de demonstrações financeiras e muitos dos elementos dessas demonstrações financeiras, incluindo as respectivas notas, estão inter-relacionados. Em consequência, quando audita uma demonstração financeira isolada ou um elemento específico de uma demonstração financeira, o auditor pode não ser capaz de considerar a demonstração financeira ou o elemento de forma isolada. Consequentemente, o auditor pode necessitar de efetuar procedimentos em relação aos itens inter-relacionados para atingir o objetivo da auditoria.
- A15. Para além disso, a materialidade determinada para uma demonstração financeira isolada ou para um elemento específico pode ser mais baixa do que a materialidade determinada para o conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade. Isto irá afetar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria e a avaliação das distorções não corrigidas.

### **Formar uma Opinião e Considerações de Relato (Ref: Parágrafo 11)**

- A16. A ISA 700 (Revista) exige que o auditor, ao formar uma opinião, avalie se as demonstrações financeiras proporcionam divulgações adequadas para habilitar os utilizadores a quem se destinam a entender o efeito de transações e acontecimentos materiais na informação transmitida pelas demonstrações financeiras.<sup>27</sup> No caso de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento específico de uma demonstração financeira, é importante que a demonstração financeira ou o elemento incluindo as respectivas notas, tendo em vista os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, proporcionem divulgações adequadas para habilitar os utilizadores a entenderem a informação transmitida na demonstração financeira ou no elemento e o efeito de transações e acontecimentos materiais sobre a informação transmitida na demonstração financeira ou elemento.
- A17. O Apêndice 2 desta ISA contém exemplos de relatórios dos auditores sobre uma demonstração financeira isolada e sobre um elemento específico de uma demonstração financeira. Outros exemplos de relatórios de auditores podem ser relevantes em relação ao relato de uma demonstração financeira isolada ou um elemento específico de uma demonstração financeira (ver, por exemplo, os Apêndices da ISA 700 (Revista), ISA 705 (Revista), ISA 570 (Revista), ISA 720 (Revista), e ISA 706 (Revista)).

<sup>27</sup> ISA 700 (Revista), parágrafo 13(e)

*Aplicação da ISA 700 (Revista) Quando se Relata sobre uma Demonstração Financeira Isolada ou um Elemento Específico de uma Demonstração Financeira*

A18. O parágrafo 11 desta ISA explica que o auditor é obrigado a aplicar a ISA 700 (Revista), adaptada conforme necessário nas circunstâncias do trabalho, quando forma uma opinião e relata sobre uma demonstração financeira isolada ou um elemento específico de uma demonstração financeira. Ao fazê-lo, o auditor é também obrigado a aplicar os requisitos de relato em outras ISA e pode considerar úteis as considerações especiais referidas nos parágrafos A19 a A21 abaixo.

#### Continuidade

A19. Dependendo do referencial de relato financeiro aplicável usado na preparação da demonstração financeira isolada ou do elemento específico de uma demonstração financeira, a descrição no relatório do auditor das responsabilidades<sup>28</sup> do órgão de gestão no que se refere à continuidade podem ter de ser ajustadas conforme necessário. A descrição no mesmo relatório das responsabilidades do auditor<sup>29</sup> também podem precisar de ser ajustadas conforme necessário dependendo de como a ISA 570 (Revista) se aplica nas circunstâncias do trabalho.

#### Matérias Relevantes de Auditoria

A20. A ISA 700 (Revista) exige que o auditor comunique as matérias relevantes de auditoria de acordo com ISA 701 nas auditorias de conjuntos completos de demonstrações financeiras de finalidade geral de entidades cotadas.<sup>30</sup> Relativamente à auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento específico de uma demonstração financeira, a ISA 701 apenas se aplica quando a comunicação de matérias relevantes de auditoria no relatório do auditor sobre essas demonstrações financeiras ou elementos seja obrigatória por lei ou regulamento, ou o auditor tenha decidido fazê-lo. Quando são comunicadas matérias relevantes de auditoria no relatório do auditor sobre demonstrações financeiras de finalidade especial, a ISA 701 aplica-se na sua totalidade.<sup>31</sup>

#### Outra Informação

A21. A ISA 720 (Revista) trata das responsabilidades do auditor relativas a outra informação. No contexto da presente ISA, os relatórios que contêm ou acompanham uma demonstração financeira isolada ou um elemento

---

<sup>28</sup> See ISA 700 (Revista), parágrafos 34(b) e A48.

<sup>29</sup> See ISA 700 (Revista), parágrafos 39(b)(iv).

<sup>30</sup> ISA 700 (Revista), parágrafo 30

<sup>31</sup> ISA 700 (Revista), Parágrafo 31

específico de uma demonstração financeira – a finalidade da qual é proporcionar aos proprietários (ou stakeholders semelhantes) informação sobre matérias apresentadas naquela demonstração ou elemento – são considerados relatórios anuais para efeitos da ISA 720 (Revista). Quando o auditor determinar que a entidade tem planos para emitir tal relatório, os requisitos da ISA 720 (Revista) aplicam-se à auditoria da demonstração financeira ou do elemento referidos.

#### Nome do Sócio Responsável pelo Trabalho

- A22. O requisito da ISA 700 (Revista) para o auditor incluir o nome do sócio responsável pelo trabalho no seu relatório também se aplica à auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento específico de uma demonstração financeira de entidades cotadas.<sup>32</sup> O auditor pode ser obrigado por lei ou regulamento a incluir o nome do sócio responsável pelo trabalho no seu relatório ou pode decidir fazê-lo quando relata sobre uma demonstração financeira isolada ou um elemento específico de uma demonstração financeira de entidades que não sejam entidades cotadas.

#### *Relato sobre o Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras da Entidade e sobre uma Demonstração Financeira Isolada ou sobre um Elemento Específico de uma Demonstração Financeira (Ref: Parágrafo 14)*

Considerar as Implicações de Algumas Matérias Incluídas no Relatório do Auditor sobre o Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras da Entidade na Auditoria de uma Demonstração Financeira Isolada ou de um Elemento Específico de uma Demonstração Financeira e no Respetivo Relatório

- A23. O parágrafo 14 exige que o auditor considere as implicações, caso haja, que algumas matérias incluídas no seu relatório sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras têm para a auditoria da demonstração financeira isolada ou do elemento específico de uma demonstração financeira e para o respetivo relatório. A consideração sobre se uma matéria incluída no conjunto completo de demonstrações financeiras é relevante no contexto da auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento específico de uma demonstração financeira envolve julgamento profissional.

A24. Os fatores que podem ser relevantes ao considerar essas implicações incluem:

- A natureza da matéria descrita no relatório do auditor sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras e a extensão até à qual ela se relaciona com o que está incluído na demonstração financeira isolada ou no elemento específico de uma demonstração financeira.

<sup>32</sup> ISA 700 (Revista), Parágrafos 46 e A61 a A63.

- A abrangência da matéria descrita no relatório do auditor sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras.
- A natureza e extensão das diferenças entre os referenciais de relato financeiro aplicáveis.
- A extensão da diferença entre o período coberto pelos conjuntos completos de demonstrações financeiras e o período ou data da demonstração financeira isolada ou do elemento específico de uma demonstração financeira.
- O tempo que mediou desde a data do relatório do auditor sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras.

A25. Por exemplo, no caso de haver uma reserva no relatório do auditor sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras em relação a contas a receber, e a demonstração financeira isolada incluir contas a receber ou o elemento específico da demonstração financeira se relacionar com contas a receber, é provável que haja implicações para a auditoria. Por outro lado, se a reserva no relatório do auditor sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras se relacionar com a classificação de dívida a médio e longo prazo, então será menos provável que haja implicações para auditoria de uma demonstração financeira isolada se essa demonstração for uma demonstração dos resultados, ou caso o elemento específico da demonstração financeira se relacionar com contas a receber.

A26. As matérias relevantes de auditoria que sejam comunicadas no relatório do auditor no conjunto completo de demonstrações financeiras podem ter implicações para a auditoria da demonstração financeira isolada ou do elemento específico de uma demonstração financeira. A informação incluída na seção de Matérias Relevantes de Auditoria acerca da forma como a matéria foi tratada na auditoria do conjunto completo de demonstrações financeiras pode ser útil para a decisão do auditor de como tratar a matéria quando ela for relevante para a auditoria da demonstração financeira isolada ou do elemento específico de uma demonstração financeira.

#### Inclusão de uma Referência para o Relatório do Auditor sobre o Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras

A27. Mesmo quando algumas matérias incluídas no relatório do auditor sobre o conjunto completo das demonstrações financeiras não tiverem implicações na auditoria da demonstração financeira isolada ou do elemento específico de uma demonstração financeira, ou implicações no respectivo relatório, o auditor pode considerar apropriado fazer referência para as matérias num parágrafo de Outras Matérias no relatório sobre a demonstração financeira

isolada ou o elemento específico de uma demonstração financeira (ver a ISA 706 Revista).<sup>33</sup> Por exemplo, o auditor pode considerar fazer referência nestes relatórios para a secção da Incerteza Material Relacionada com a Continuidade incluída no relatório do auditor sobre o conjunto completo das demonstrações financeiras.

#### Opinião Adversa ou Escusa de Opinião no Relatório do Auditor sobre o Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras da Entidade (Ref: Parágrafo 15)

- A28. No relatório do auditor sobre o conjunto completo das demonstrações financeiras de uma entidade, é permitida a expressão de uma escusa de opinião respeitante aos resultados das operações e dos fluxos de caixa, quando relevante, e uma opinião não modificada respeitante à posição financeira, já que a escusa de opinião está a ser emitida apenas a respeito dos resultados das operações e dos fluxos de caixa e não a respeito das demonstrações financeiras como um todo.<sup>34</sup>

---

<sup>33</sup> ISA 706 (Revista), parágrafos 10 e 11.

<sup>34</sup> ISA 510, *Trabalhos de Auditoria Iniciais – Saldos de Abertura*, parágrafo A8, e ISA 705 (Revista), parágrafo A16

## **Apêndice 1**

(Ref: Parágrafo A3)

### **Exemplos de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira**

- Contas a receber, ajustamentos de contas a receber duvidosas, inventários, o passivo de benefícios acrescidos de um plano de pensões privado, o valor registado de ativos intangíveis identificados, ou o passivo de sinistros “incorridos mas não relatados” de uma carteira de seguros, incluindo as respetivas notas.
- Um mapa de ativos e de rendimentos geridos externamente de um plano de pensões privado, incluindo as respetivas notas.
- Um mapa de ativos tangíveis líquidos, incluindo as respetivas notas.
- Um mapa de desembolsos em relação a uma propriedade locada, incluindo notas explicativas.
- Um mapa de participação nos lucros ou de bónus dos empregados, incluindo notas explicativas.

## Apêndice 2

(Ref: Parágrafo A17)

### **Exemplos de Relatórios de Auditores Independentes sobre uma Demonstração Financeira Isolada e sobre um Elemento Específico de uma Demonstração Financeira**

- Exemplo 1: Um relatório do auditor sobre uma demonstração financeira isolada de uma entidade não cotada preparada de acordo com um referencial com finalidade geral (para as finalidades deste exemplo, um referencial de apresentação apropriada).
- Exemplo 2: Um relatório do auditor sobre uma demonstração financeira isolada preparada de acordo com um referencial com finalidade especial (para as finalidades deste exemplo, um referencial de apresentação apropriada).
- Exemplo 3: Um relatório de auditor sobre um elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira preparada de acordo com um referencial de finalidade especial (para as finalidades deste exemplo, um referencial de cumprimento).

**Exemplo 1: Um relatório do auditor sobre uma demonstração financeira isolada de uma entidade não cotada preparada de acordo com um referencial com finalidade geral (para as finalidades deste exemplo, um referencial de apresentação apropriada).**

**Para as finalidades deste exemplo, assumem-se as seguintes circunstâncias:**

- **Auditoria de um balanço (isto é, uma demonstração financeira isolada) de uma entidade não cotada.**
- **O balanço foi preparado pelo órgão de gestão da entidade de acordo com os requisitos do Referencial de Relato Financeiro na Jurisdição X relevante para a preparação de um balanço.**
- **Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.**
- **O referencial de relato financeiro apropriado é um referencial de apresentação apropriada concebido para satisfazer as necessidades de informação de um conjunto alargado de utilizadores.**
- **O auditor determinou que é apropriado usar no relatório a expressão “apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais”.**
- **Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são os da jurisdição.**
- **Baseado na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que coloquem dúvida significativa sobre a capacidade da entidade em prosseguir a sua atividade de acordo com a ISA 570 (Revista). A divulgação da incerteza material nas demonstrações financeiras é adequada.**
- **O auditor não é obrigado, e optou por não comunicar, matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701 no contexto da auditoria do balanço.**
- **O auditor determinou que não existe outra informação (isto é, os requisitos da ISA 720 (Revista) não se aplicam).**
- **Os responsáveis pela supervisão do processo de relato financeiro não são os responsáveis pela preparação das demonstrações financeiras.**
- **O auditor não tem outras responsabilidades de relato exigidas nos termos da lei ou regulamentos locais.**



## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

[Destinatário apropriado]

### Opinião

Auditámos o balanço da Sociedade ABC (a “Sociedade”) à data de 31 de dezembro de 20X1 e as notas à demonstração financeira, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas (em conjunto “a demonstração financeira”).

Em nossa opinião, a demonstração financeira anexa apresenta de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 de acordo com os requisitos do referencial de relato financeiro da Jurisdição X relevante para a preparação de tal demonstração financeira. [A secção da Opinião é colocada primeiro conforme exigido pela ISA 700 (Revista)]

### Bases para a Opinião

Realizámos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [jurisdição], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos de que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião. [A primeira e a última frases nesta secção era usual aparecerem na secção das responsabilidades do auditor. Também aqui a secção das Bases para a Opinião é colocada imediatamente a seguir à Opinião conforme exigido pela ISA 700 (Revista).]

### Incerteza Material Relacionada com a Continuidade

Chamamos a vossa atenção para a Nota 6 da demonstração financeira a qual indica que a Sociedade apurou um prejuízo líquido de ZZZ durante o ano findo em 31 de dezembro de 20X1 e, nesta data, o passivo corrente exceder o ativo total em YYY. Como referido na Nota 6, estes acontecimentos ou condições, em conjunto com outras matérias referidas nessa Nota, indicam que existe uma incerteza material que pode colocar dúvida significativa quanto à capacidade de a Sociedade continuar as suas operações. A nossa opinião não é modificada em relação a esta matéria.

## **Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pela Demonstração Financeira<sup>1</sup>**

O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriadas da demonstração financeira de acordo com os requisitos do referencial de relato financeiro da Jurisdição X relevante para a preparação de tal demonstração financeira, e pelo controlo interno que o órgão de gestão determine ser necessário para permitir a preparação de uma demonstração financeira isenta de distorção material devido a fraude ou erro.

Quando prepara demonstrações financeiras, o órgão de gestão é responsável por avaliar a capacidade da Sociedade se manter em continuidade, divulgando, quando aplicável, as matérias relativas à continuidade e usando o pressuposto da continuidade a menos que o órgão de gestão tenha a intenção de liquidar a Sociedade ou de cessar as operações, ou não tenha alternativa realista senão fazê-lo.

Os encarregados da governação são responsáveis pela supervisão do processo de relato financeiro da Sociedade.

## **Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

Os nossos objetivos consistem em obter segurança razoável sobre se a demonstração financeira como um todo está isenta de distorção material, devido a fraude ou a erro, e em emitir um relatório onde conste a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria executada de acordo com as ISA detetará sempre uma distorção material quando exista. As distorções podem ter origem em fraude ou erro e são consideradas materiais se, isoladas ou conjuntamente, se possa razoavelmente esperar que influenciem decisões económicas dos utilizadores tomadas na base dessa demonstração financeira.

O parágrafo 41(b) da ISA 700 (Revista) refere que os assuntos abaixo podem estar localizados num Apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) da ISA 700 (Revista) refere que, quando a lei, regulamentos ou normas nacionais de auditoria expressamente o permitirem, pode ser feita referência para uma página da internet de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de a incluir no relatório do auditor, desde que a descrição na página da internet aborde, e não seja inconsistente com, a descrição das responsabilidades do auditor a seguir.

Como parte de uma auditoria de acordo com as ISA, fazemos julgamentos profissionais e mantemos ceticismo profissional durante a auditoria e, também:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção material das demonstrações financeiras, devido a fraude ou a erro, concebemos e executamos

<sup>1</sup> Nestes exemplos, os termos “órgão de gestão” e “encarregados da governação” devem ser substituídos por outros mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, e obtemos prova de auditoria que seja suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião. O risco de não detetar uma distorção material devido a fraude é maior do que o risco para uma distorção devido a erro dado que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou sobreposição ao controlo interno.

- Obtemos uma compreensão do controlo interno relevante para a auditoria com o objetivo de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não para expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Sociedade.<sup>2</sup>
- Concluímos sobre a apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade e, com base na prova de auditoria obtida, se existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam colocar em dúvida a capacidade da entidade em continuar as suas operações. Se concluirmos que existe uma incerteza material, devemos chamar a atenção no nosso relatório para as divulgações relacionadas incluídas na demonstração financeira ou, caso essas divulgações não sejam adequadas, modificar a nossa opinião. As nossas conclusões são baseadas na prova de auditoria obtida até à data do nosso relatório. Porém, futuros acontecimentos ou condições podem provocar que a entidade descontinue as operações.
- Avaliamos a apresentação, estrutura e conteúdo global na demonstração financeira, incluindo as divulgações, e se essa demonstração financeira representa as transações e acontecimentos subjacentes de forma a atingir uma apresentação apropriada.

Comunicamos com os encarregados da governação, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e os resultados significativos da auditoria incluindo qualquer deficiência de controlo interno identificado durante a auditoria.

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

<sup>2</sup> Esta frase pode ser alterada, conforme apropriado, nos casos em que o auditor tenha também a responsabilidade de emitir uma opinião sobre a eficácia do controlo interno juntamente com a auditoria da demonstração financeira

**Exemplo 2: Um relatório do auditor sobre uma demonstração financeira isolada de uma entidade não cotada preparada de acordo com um referencial com finalidade especial.**

**Para as finalidades deste exemplo, assumem-se as seguintes circunstâncias:**

- Auditoria de uma demonstração de recebimentos e desembolsos de caixa (isto é, uma demonstração financeira isolada) de uma entidade não cotada.
- Não foi emitido relatório do auditor sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras.
- A demonstração financeira foi preparada pelo órgão de gestão da entidade de acordo com a base contabilística de recebimentos e desembolsos de caixa para responder a um pedido de informação de fluxos de caixa por parte de um credor. O órgão de gestão pode escolher o referencial de relato financeiro.
- O referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de apresentação apropriada concebido para satisfazer as necessidades de informação financeira de utilizadores específicos.<sup>1</sup>
- O auditor concluiu que é apropriada uma opinião não modificada baseada na prova de auditoria obtida.
- O auditor determinou que é apropriado usar no relatório a expressão “apresenta de forma apropriada, em todos os aspetos materiais”.
- Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são os da jurisdição.
- A distribuição ou uso do relatório do auditor não é restrita.
- Baseado na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que coloquem dúvida significativa sobre a capacidade da entidade em prosseguir a sua atividade de acordo com a ISA 570 (Revista).
- O auditor não é obrigado, e optou por não comunicar, matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701 no contexto da auditoria da demonstração de recebimentos e desembolsos.
- O auditor determinou que não existe outra informação (isto é, os requisitos da ISA 720 (Revista) não se aplicam).
- O órgão de gestão é o responsável pela preparação da demonstração financeira e pela supervisão do processo de relato financeiro para a preparar.
- O auditor não tem outras responsabilidades de relato exigidas nos termos da lei ou regulamentos locais.

<sup>1</sup> ISA 800 (Revista) contém requisitos e orientação sobre a forma e conteúdo de demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de finalidade especial.

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

[Destinatário apropriado]

### Opinião

Auditámos a demonstração de recebimentos e desembolsos da Sociedade ABC (a “Sociedade”) para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1 e as notas à referida demonstração, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas (em conjunto “a demonstração financeira”).

Em nossa opinião, a demonstração financeira anexa apresenta de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, os recebimentos e desembolsos de caixa da Sociedade para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1 de acordo com a base contabilística de recebimentos e desembolsos de caixa descritos na Nota X. [A secção da Opinião é colocada primeiro conforme exigido pela ISA 700 (Revista)]

### Bases para a Opinião

Realizámos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [*jurisdição*], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos de que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião. [A primeira e a última frases nesta secção era usual aparecerem na secção das responsabilidades do auditor. Também aqui a secção das Bases para a Opinião é colocada imediatamente a seguir à Opinião conforme exigido pela ISA 700 (Revista).]

### Parágrafo de Ênfase – Base contabilística

Chamamos a vossa atenção para a Nota X da demonstração financeira a qual descreve a base contabilística. A demonstração financeira é preparada para proporcionar informação ao credor XYZ. Por conseguinte, a demonstração pode não ser adequada para outra finalidade. A nossa opinião não é modificada em relação a esta matéria.

## **Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pela Demonstração Financeira<sup>3</sup>**

O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriadas da demonstração financeira de acordo com a base contabilística de recebimentos e desembolsos de caixa descritos na Nota X, incluindo a determinação de que tal base contabilística é, nas circunstâncias, uma base aceitável para a preparação da demonstração financeira, e pelo controlo interno que o órgão de gestão determine ser necessário para permitir a preparação de uma demonstração financeira isenta de distorção material devido a fraude ou erro.

Quando prepara demonstrações financeiras, o órgão de gestão é responsável por avaliar a capacidade da Sociedade se manter em continuidade, divulgando, quando aplicável, as matérias relativas à continuidade e usando o pressuposto da continuidade a menos que o órgão de gestão tenha a intenção de liquidar a Sociedade ou de cessar as operações, ou não tenha alternativa realista senão fazê-lo.

## **Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras**

Os nossos objetivos consistem em obter segurança razoável sobre se a demonstração financeira como um todo está isenta de distorção material, devido a fraude ou a erro, e em emitir um relatório onde conste a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria executada de acordo com as ISA detetará sempre uma distorção material quando exista. As distorções podem ter origem em fraude ou erro e são consideradas materiais se, isoladas ou conjuntamente, se possa razoavelmente esperar que influenciem decisões económicas dos utilizadores tomadas na base dessa demonstração financeira.

O parágrafo 41(b) da ISA 700 (Revista) refere que os assuntos abaixo podem estar localizados num Apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) da ISA 700 (Revista) refere que, quando a lei, regulamentos ou normas nacionais de auditoria expressamente o permitirem, pode ser feita referência para uma página da internet de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de a incluir no relatório do auditor, desde que a descrição na página da internet aborde, e não seja inconsistente com, a descrição das responsabilidades do auditor a seguir.

Como parte de uma auditoria de acordo com as ISA, fazemos julgamentos profissionais e mantemos ceticismo profissional durante a auditoria e, também:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção material das demonstrações financeiras, devido a fraude ou a erro, concebemos e executamos procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, e obtemos prova de auditoria que seja suficiente e apropriada para proporcionar uma base

<sup>3</sup> Ou outros termos que sejam apropriados no contexto do quadro legal da jurisdição em particular.

para a nossa opinião. O risco de não detetar uma distorção material devido a fraude é maior do que o risco para uma distorção devido a erro dado que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou sobreposição ao controlo interno.

- Obtemos uma compreensão do controlo interno relevante para a auditoria com o objetivo de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não para expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Sociedade.<sup>4</sup>
- Concluímos sobre a apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade e, com base na prova de auditoria obtida, se existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam colocar em dúvida a capacidade da entidade em continuar as suas operações. Se concluirmos que existe uma incerteza material, devemos chamar a atenção no nosso relatório para as divulgações relacionadas incluídas na demonstração financeira ou, caso essas divulgações não sejam adequadas, modificar a nossa opinião. As nossas conclusões são baseadas na prova de auditoria obtida até à data do nosso relatório. Porém, futuros acontecimentos ou condições podem provocar que a entidade descontinue as operações.
- Avaliamos a adequação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas, caso haja, e respetivas divulgações feitas pelo órgão de gestão.
- Avaliamos a apresentação, estrutura e conteúdo global na demonstração financeira, incluindo as divulgações, e se essa demonstração financeira representa as transações e acontecimentos subjacentes de forma a atingir uma apresentação apropriada.

Comunicamos com os encarregados da governação, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e os resultados significativos da auditoria incluindo qualquer deficiência de controlo interno identificado durante a auditoria.

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

<sup>4</sup> Esta frase pode ser alterada, conforme apropriado, nos casos em que o auditor tenha também a responsabilidade de emitir uma opinião sobre a eficácia do controlo interno juntamente com a auditoria da demonstração financeira

**Exemplo 3: Um relatório do auditor sobre um elemento específico de uma demonstração financeira de uma entidade cotada preparada de acordo com um referencial de finalidade especial.**

**Para as finalidades deste exemplo, assumem-se as seguintes circunstâncias:**

- Auditoria de um mapa de contas a receber (isto é, um elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira).
- A demonstração financeira foi preparada pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as disposições de relato financeiro estabelecidas por um regulador para cumprimento dos requisitos desse regulador. O órgão de gestão não tem opção de referenciais de relato financeiro.
- O referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de cumprimento concebido para satisfazer as necessidades de informação financeira de utilizadores específicos.<sup>1</sup>
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.
- O auditor concluiu que é apropriada uma opinião não modificada baseada na prova de auditoria obtida.
- Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são os da jurisdição.
- A distribuição ou uso do relatório do auditor é restrita.
- Baseado na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que coloquem dúvida significativa sobre a capacidade da entidade em prosseguir a sua atividade de acordo com a ISA 570 (Revista).
- O auditor não é obrigado, e optou por não comunicar, matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701 no contexto da auditoria do mapa de contas a receber.
- O auditor determinou que não existe outra informação (isto é, os requisitos da ISA 720 (Revista) não se aplicam).
- Os responsáveis pela supervisão da demonstração financeira não são os responsáveis pela sua preparação.
- O auditor não tem outras responsabilidades de relato exigidas nos termos da lei ou regulamentos locais.

<sup>1</sup> ISA 800 (Revista) contém requisitos e orientação sobre a forma e conteúdo de demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de finalidade especial.



## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

[Aos acionistas da Sociedade ABC ou outro destinatário apropriado]

### Opinião

Auditámos o mapa de contas a receber da Sociedade ABC (a “Sociedade”) à data de 31 de dezembro de 20X1 (“o mapa”).

Em nossa opinião, a informação financeira constante do mapa da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com [descrever as disposições de relato financeiro estabelecidas pelo regulador]. [A secção da Opinião é colocada primeiro conforme exigido pela ISA 700 (Revista)]

### Bases para a Opinião

Realizámos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [jurisdição], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos de que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião. [A primeira e a última frases nesta secção era usual aparecerem na secção das responsabilidades do auditor. Também aqui a secção das Bases para a Opinião é colocada imediatamente a seguir à Opinião conforme exigido pela ISA 700 (Revista).]

### Parágrafo de Ênfase – Base contabilística e restrições na distribuição

Chamamos a vossa atenção para a Nota X do mapa a qual descreve a base contabilística. O mapa é preparado para ajudar a Sociedade a cumprir os requisitos do Regulador DEF. Por conseguinte, o mapa pode não ser adequado para outra finalidade. O nosso relatório destina-se apenas à Sociedade e ao Regulador DEF e não deve ser distribuído a outros que não a Sociedade e o Regulador DEF. A nossa opinião não é modificada em relação a esta matéria.

### Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pela Demonstração Financeira<sup>5</sup>

O órgão de gestão é responsável pela preparação do mapa de acordo com [descrever as disposições de relato financeiro estabelecidas pelo regulador], e pelo controlo interno que o órgão de gestão determine ser necessário para permitir a preparação do mapa isento de distorção material devido a fraude ou erro.

<sup>5</sup> Ou outros termos que sejam apropriados no contexto do quadro legal da jurisdição em particular.

Quando prepara o mapa, o órgão de gestão é responsável por avaliar a capacidade da Sociedade se manter em continuidade, divulgando, quando aplicável, as matérias relativas à continuidade e usando o pressuposto da continuidade a menos que o órgão de gestão tenha a intenção de liquidar a Sociedade ou de cessar as operações, ou não tenha alternativa realista senão fazê-lo.

Os encarregados da governação são responsáveis pela supervisão do processo de relato financeiro da Sociedade.

### **Responsabilidades do Auditor pela Auditoria do Mapa**

Os nossos objetivos consistem em obter segurança razoável sobre se o mapa está isento de distorção material, devido a fraude ou a erro, e em emitir um relatório onde conste a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria executada de acordo com as ISA detetará sempre uma distorção material quando exista. As distorções podem ter origem em fraude ou erro e são consideradas materiais se, isoladas ou conjuntamente, se possa razoavelmente esperar que influenciem decisões económicas dos utilizadores tomadas na base dessa demonstração financeira.

O parágrafo 41(b) da ISA 700 (Revista) refere que os assuntos abaixo podem estar localizados num Apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) da ISA 700 (Revista) refere que, quando a lei, regulamentos ou normas nacionais de auditoria expressamente o permitirem, pode ser feita referência para uma página da internet de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de a incluir no relatório do auditor, desde que a descrição na página da internet aborde, e não seja inconsistente com, a descrição das responsabilidades do auditor a seguir.

Como parte de uma auditoria de acordo com as ISA, fazemos julgamentos profissionais e mantemos ceticismo profissional durante a auditoria e, também:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção material do mapa, devido a fraude ou a erro, concebemos e executamos procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, e obtemos prova de auditoria que seja suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião. O risco de não detetar uma distorção material devido a fraude é maior do que o risco para uma distorção devido a erro dado que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou sobreposição ao controlo interno.
- Obtemos uma compreensão do controlo interno relevante para a auditoria com o objetivo de conceber procedimentos de auditoria que sejam

apropriados nas circunstâncias, mas não para expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Sociedade.<sup>6</sup>

- Concluimos sobre a apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade e, com base na prova de auditoria obtida, se existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam colocar em dúvida a capacidade da entidade em continuar as suas operações. Se concluirmos que existe uma incerteza material, devemos chamar a atenção no nosso relatório para as divulgações relacionadas incluídas no mapa ou, caso essas divulgações não sejam adequadas, modificar a nossa opinião. As nossas conclusões são baseadas na prova de auditoria obtida até à data do nosso relatório. Porém, futuros acontecimentos ou condições podem provocar que a entidade descontinue as operações.
- Avaliamos a adequação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas, caso haja, e respetivas divulgações feitas pelo órgão de gestão.

Comunicamos com os encarregados da governação, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e os resultados significativos da auditoria incluindo qualquer deficiência de controlo interno identificado durante a auditoria.

Adicionalmente, declaramos aos encarregados da governação que cumprimos os requisitos éticos relevantes relativos à independência e comunicamos todos os relacionamentos e outras matérias que possam ser percecionadas como ameaças à nossa independência e, quando aplicável, as respetivas salvaguardas.

*[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]*

*[Domicílio do auditor]*

*[Data]*

<sup>6</sup> Esta frase pode ser alterada, conforme apropriado, nos casos em que o auditor tenha também a responsabilidade de emitir uma opinião sobre a eficácia do controlo interno juntamente com a auditoria da demonstração financeira

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 810 (REVISTA)**  
**TRABALHOS PARA RELATAR SOBRE DEMONSTRAÇÕES**  
**FINANCEIRAS RESUMIDAS**

(Eficaz para trabalhos para relatar sobre demonstrações financeiras resumidas de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2016)

**ÍNDICE**

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1
Data de Eficácia .....	2
<b>Objetivos</b> .....	3
<b>Definições</b> .....	4
<b>Requisitos</b>	
Aceitação do Trabalho .....	5–7
Natureza dos Procedimentos .....	8
Forma da Opinião .....	9–11
Oportunidade do Trabalho e Acontecimentos Subsequentes à Data Do Relatório do Auditor sobre as Demonstrações Financeiras Auditadas .....	12–13
Informação em Documentos que Contêm Demonstrações Financeiras Resumidas .....	14–15
Relatório do Auditor sobre Demonstrações Financeiras Resumidas .....	16–21
Restrição na Distribuição ou Uso ou Alerta aos Leitores das Bases Contabilísticas .....	22
Comparativos .....	23–24
Informação Suplementar Não Auditada Apresentada Juntamente com as Demonstrações Financeiras Resumidas .....	25
Associação ao Auditor .....	26–27
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Aceitação do Trabalho .....	A1–A7

Avaliar a Disponibilidade das Demonstrações Financeiras Auditadas .....	A8
Forma da Opinião .....	A9
Oportunidade do Trabalho e Acontecimentos Subsequentes à Data Do Relatório do Auditor sobre as Demonstrações Financeiras Auditadas .....	A10
Informação em Documentos que Contêm Demonstrações Financeiras Resumidas .....	A11–A16
Relatório do Auditor sobre Demonstrações Financeiras Resumidas .....	A17–A23
Comparativos .....	A24–A25
Informação Suplementar Não Auditada Apresentada Juntamente com as Demonstrações Financeiras Resumidas .....	A26
Associação ao Auditor .....	A27
Apêndice: Exemplos de Relatórios de Auditores Independentes sobre Demonstrações Financeiras Resumidas	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 810 (Revista), *Trabalhos para Relatar sobre Demonstrações Financeiras Resumidas* 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 as responsabilidades do auditor relativas a um trabalho para relatar sobre demonstrações financeiras resumidas extraídas de demonstrações financeiras auditadas de acordo com as ISA pelo mesmo auditor.

### Data de Eficácia

2. Esta ISA é eficaz para trabalhos para relatar sobre demonstrações financeiras resumidas de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2016.

## Objetivos

3. Os objetivos do auditor são:
  - (a) Determinar se é apropriado aceitar o trabalho para relatar sobre demonstrações financeiras resumidas; e
  - (b) Se for contratado para relatar sobre demonstrações financeiras resumidas:
    - (i) Formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras resumidas baseada numa avaliação das conclusões extraídas da prova obtida; e
    - (ii) Expressar claramente essa opinião através de um relatório escrito que também descreve as bases para a mesma.

## Definições

4. Para efeito das ISA, os termos que se seguem têm os significados atribuídos abaixo:
  - (a) Critérios aplicados – Os critérios aplicados pelo órgão de gestão na preparação das demonstrações financeiras resumidas.
  - (b) Demonstrações financeiras auditadas – Demonstrações financeiras<sup>1</sup> auditadas pelo auditor de acordo com as ISA e a partir das quais derivam as demonstrações financeiras resumidas.
  - (c) Demonstrações financeiras resumidas – Informação financeira histórica que é extraída de demonstrações financeiras, mas que contém menos detalhes que as demonstrações financeiras, embora

---

<sup>1</sup> O parágrafo 13 (c) da ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, define o termo “demonstrações financeiras”.

proporcionando ainda uma representação estruturada consistente com a que é proporcionada pelas demonstrações financeiras sobre os recursos económicos ou as obrigações da entidade numa determinada data ou as suas alterações durante um período de tempo.<sup>2</sup> Jurisdições diferentes podem usar terminologia diferente para descrever tal informação financeira histórica.

## Requisitos

### Aceitação do Trabalho

5. O auditor apenas deve aceitar um trabalho para relatar sobre demonstrações financeiras resumidas de acordo com esta ISA quando tiver sido contratado para realizar uma auditoria das demonstrações financeiras de acordo com as ISA das quais as demonstrações financeiras resumidas derivam. (Ref: Parágrafo A1)
6. Antes de aceitar um trabalho para relatar sobre demonstrações financeiras resumidas o auditor deve: (Ref: Parágrafo A2)
  - (a) (a) Determinar se os critérios aplicados são aceitáveis; (Ref: Parágrafos A3 a A7)
  - (b) (b) Obter o acordo do órgão de gestão de que reconhece e entende a sua responsabilidade:
    - (i) Pela preparação das demonstrações financeiras resumidas de acordo com os critérios aplicados;
    - (ii) Por disponibilizar as demonstrações financeiras auditadas aos destinatários das demonstrações financeiras resumidas sem dificuldades injustificadas (ou, se a lei ou regulamento dispuser que as demonstrações financeiras auditadas não necessitam ser disponibilizadas aos destinatários das demonstrações financeiras resumidas e estabelecer os critérios para a preparação de tais demonstrações financeiras, descrever essa lei ou regulamento nas demonstrações financeiras resumidas); e
    - (iii) Por incluir o relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras resumidas em qualquer documento que contenha essas demonstrações financeiras resumidas e que indique que o auditor relatou sobre elas.
  - (c) Acordar com o órgão de gestão a forma da opinião a ser expressa sobre as demonstrações financeiras resumidas (ver parágrafos 9 a 11).

<sup>2</sup> ISA 200, parágrafo 13(c)

7. Se o auditor concluir que os critérios aplicados não são aceitáveis ou se não for capaz de obter o acordo do órgão de gestão referido no parágrafo 6(b), não deve aceitar o trabalho para relatar sobre as demonstrações financeiras resumidas, salvo se for exigido por lei ou regulamento fazê-lo. Um trabalho conduzido de acordo com tal lei ou regulamento não cumpre esta ISA. Consequentemente, o relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras resumidas não deve referir que o trabalho foi conduzido de acordo com esta ISA. O auditor deve incluir referência apropriada a este facto nos termos do trabalho e deve também determinar o efeito que esta situação possa ter no trabalho de auditoria das demonstrações financeiras a partir das quais as demonstrações financeiras resumidas derivam.

### **Natureza dos Procedimentos**

8. O auditor deve efetuar os procedimentos que se seguem e quaisquer outros procedimentos que considere necessários como base para a sua opinião sobre as demonstrações financeiras resumidas:
  - (a) Avaliar se as demonstrações financeiras resumidas divulgam adequadamente a sua natureza resumida e se identificam as demonstrações financeiras auditadas;
  - (b) Quando as demonstrações financeiras resumidas não forem acompanhadas pelas demonstrações financeiras auditadas, avaliar se aquelas claramente descrevem:
    - (i) A partir de quem ou aonde as demonstrações financeiras estão disponíveis; ou
    - (ii) A lei ou o regulamento que especifica que as demonstrações financeiras auditadas não necessitam ser disponibilizadas aos utilizadores das demonstrações financeiras resumidas e que estabelece os critérios para a preparação de demonstrações financeiras resumidas;
  - (c) Avaliar se as demonstrações financeiras resumidas divulgam adequadamente os critérios aplicados;
  - (d) Comparar as demonstrações financeiras resumidas com a informação relacionada nas demonstrações financeiras auditadas para determinar se as demonstrações financeiras resumidas concordam com informação relacionada das demonstrações financeiras auditadas ou podem ser recalculadas a partir dessa informação;
  - (e) Avaliar se as demonstrações financeiras resumidas são preparadas de acordo com os critérios aplicados;



- (f) Avaliar, atendendo à finalidade das demonstrações financeiras resumidas, se as mesmas contêm a informação necessária e apresentam o nível apropriado de agregação, de forma a, nas circunstâncias, não induzirem em erro;
- (g) Avaliar se as demonstrações financeiras auditadas estão disponíveis para os utilizadores das demonstrações financeiras resumidas sem dificuldades injustificadas, salvo se a lei ou regulamento dispuser que não necessitam de ser disponibilizadas e estabelecer os critérios para a preparação das demonstrações financeiras resumidas. (Ref: Parágrafo A8)

### Forma da Opinião

9. Quando o auditor concluir que é apropriada uma opinião não modificada sobre as demonstrações financeiras resumidas, a opinião deve, salvo se exigido de outra forma por lei ou regulamento, usar uma das seguintes frases: (Ref: Parágrafo A9)
  - (a) As demonstrações financeiras resumidas anexas são consistentes, em todos os aspetos materiais, com as demonstrações financeiras auditadas, de acordo com [*os critérios aplicados*]; ou
  - (b) As demonstrações financeiras resumidas anexas resumem de forma apropriada as demonstrações financeiras auditadas, de acordo com [*os critérios aplicados*].
10. Se a lei ou regulamento prescrever a redação da opinião sobre demonstrações financeiras resumidas em termos que sejam diferentes dos descritos no parágrafo 9, o auditor deve:
  - (a) Aplicar os procedimentos descritos no parágrafo 8 e quaisquer procedimentos adicionais necessários para habilitar o auditor a expressar a opinião prescrita; e
  - (b) Avaliar se os utilizadores das demonstrações financeiras resumidas podem não entender a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras resumidas e, em caso afirmativo, se uma explicação adicional no relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras resumidas pode mitigar possíveis mal-entendidos.
11. Se, no caso do parágrafo 10(b), o auditor concluir que explicações adicionais no relatório sobre demonstrações financeiras resumidas não são suficientes para mitigar possíveis mal-entendidos, o auditor não deve aceitar o trabalho, salvo se tal for exigido por lei ou regulamento. Um trabalho conduzido de acordo com tal lei ou regulamento não cumpre esta ISA. Consequentemente, o relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras resumidas não deve referir que o trabalho foi conduzido de acordo com esta ISA.

### **Oportunidade do Trabalho e Acontecimentos Subsequentes à Data Do Relatório do Auditor sobre as Demonstrações Financeiras Auditadas**

12. O relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras resumidas pode ser datado com uma data posterior à do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras auditadas. Em tais casos, o relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras resumidas deve declarar que as demonstrações financeiras resumidas e as demonstrações financeiras auditadas não refletem os efeitos de acontecimentos subsequentes à data do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras auditadas que possam exigir ajustamento das demonstrações financeiras auditadas ou divulgação nas mesmas. (Ref: Parágrafo A10)
13. O auditor pode tomar conhecimento de factos que existiam à data do seu relatório sobre as demonstrações financeiras auditadas, mas dos quais não teve anteriormente conhecimento. Nestes casos, o auditor não deve emitir o seu relatório sobre as demonstrações financeiras resumidas até que tenha sido concluída a avaliação do efeito de tais factos nas demonstrações financeiras auditadas de acordo com a ISA 560<sup>3</sup>.

### **Informação em Documentos que Contêm Demonstrações Financeiras Resumidas**

14. O auditor deve ler a informação incluída num documento que contenha as demonstrações financeiras resumidas e o relatório do auditor sobre as mesmas e considerar se existe uma inconsistência material entre essa informação e as demonstrações financeiras resumidas.
15. Se o auditor identificar uma inconsistência material, deve discutir a matéria com o órgão de gestão e determinar se as demonstrações financeiras resumidas ou a informação incluída em documento que contenha as demonstrações financeiras resumidas e o respetivo relatório do auditor precisam de ser revistas. Se o auditor determinar que a informação precisa de ser revista e o órgão de gestão recusa rever a informação conforme necessário, deve tomar as medidas apropriadas nas circunstâncias, incluindo considerar as implicações para o seu relatório sobre as demonstrações financeiras resumidas. (Ref: Parágrafos A11–A16)

---

<sup>3</sup> ISA 560, *Acontecimentos Subsequentes*

## Relatório do Auditor sobre Demonstrações Financeiras Resumidas

### *Elementos do Relatório do Auditor*

16. O relatório do auditor sobre demonstrações financeiras resumidas deve incluir os seguintes elementos:<sup>4</sup> (Ref: Parágrafo A23)
  - (a) Um título que indique claramente ser um relatório de um auditor independente. (Ref: Parágrafo A17)
  - (b) Um destinatário. (Ref: Parágrafo A18)
  - (c) Identificação das demonstrações financeiras resumidas sobre as quais o auditor está a relatar, incluindo o título de cada demonstração apresentada. (Ref: Parágrafo A19)
  - (d) Identificação das demonstrações financeiras auditadas.
  - (e) Sujeito ao parágrafo 20, uma expressão clara de uma opinião (ver parágrafos 9 a 11).
  - (f) Uma declaração indicando que as demonstrações financeiras resumidas não contêm todas as divulgações exigidas pelo referencial de relato financeiro aplicado na preparação das demonstrações financeiras auditadas, e que a leitura das demonstrações financeiras resumidas e do respetivo relatório do auditor não substituem a leitura das demonstrações financeiras auditadas e o respetivo relatório do auditor.
  - (g) Quando aplicável, a declaração exigida pelo parágrafo 12.
  - (h) Referência ao relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras auditadas, a data desse relatório e, sujeito aos parágrafos 19 e 20, o facto de que é expressa uma opinião não modificada sobre as demonstrações financeiras auditadas.
  - (i) Uma descrição da responsabilidade do órgão de gestão<sup>5</sup> pelas demonstrações financeiras resumidas, explicando que o órgão de gestão<sup>6</sup> é responsável pela preparação das demonstrações financeiras resumidas de acordo com os critérios aplicados.
  - (j) Uma declaração de que o auditor é responsável por expressar uma opinião, baseada nos procedimentos que efetuou de acordo com esta ISA, sobre se as demonstrações financeiras resumidas são consistentes, em todos os aspetos materiais, com [ou resumem de forma própria] as demonstrações financeiras auditadas.

<sup>4</sup> Os parágrafos 19 e 20, que tratam das circunstâncias em que o relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras auditadas foi modificado, exigem elementos adicionais aos enumerados neste parágrafo.

- (k) A assinatura do auditor.
  - (l) O domicílio do auditor.
  - (m) A data do relatório do auditor. (Ref: Parágrafo A20)
17. Se o destinatário das demonstrações financeiras resumidas não for o mesmo destinatário do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras auditadas, o auditor deve avaliar a adequação de usar um destinatário diferente. (Ref: Parágrafo A18)
18. O auditor deve datar o seu relatório sobre as demonstrações financeiras resumidas não antes: (Ref: Parágrafo A20)
- (a) Da data em que o auditor obteve prova suficiente e apropriada em que baseia a opinião, incluindo prova de que as demonstrações financeiras resumidas foram preparadas e aqueles que têm a autoridade reconhecida asseveraram que tomaram a responsabilidade por elas; e
  - (b) Da data do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras auditadas.

*Referência ao Relatório do Auditor sobre as Demonstrações Financeiras Auditadas*  
(Ref: Parágrafo A23)

19. Quando o relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras auditadas incluir:
- (a) Uma opinião modificada de acordo com a ISA 705 (Revista);<sup>5</sup>
  - (b) Um parágrafo de Ênfase ou um parágrafo de Outras Matérias de acordo com a ISA 706 (Revista);<sup>6</sup>
  - (c) Uma incerteza material relacionada com a continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista);<sup>7</sup>
  - (d) A comunicação de matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701;<sup>8</sup> ou
  - (e) Uma declaração que descreva uma distorção material não corrigida da outra informação de acordo com a ISA 720 (Revista);<sup>9</sup>

---

<sup>5</sup> ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

<sup>6</sup> ISA 706 (Revista), *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente*

<sup>7</sup> ISA 570 (Revista), *Continuidade*, parágrafo 22

<sup>8</sup> ISA 701, *Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente*, parágrafo 13

<sup>9</sup> ISA 720 (Revista), *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação*, parágrafo 22(e)(ii)

e o auditor está satisfeito que as demonstrações financeiras resumidas são consistentes com, ou resumem de forma apropriada as, demonstrações financeiras auditadas, em todos os aspetos materiais, deve, para além dos elementos descritos no parágrafo 16:

- (i) Declarar que o relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras auditadas inclui uma opinião com reservas, um parágrafo de ênfase, um parágrafo de outras matérias, uma incerteza material relacionada com a continuidade, a comunicação de matérias relevantes de auditoria ou uma declaração que descreva uma distorção material não corrigida relativa a outra informação; e (Ref: Parágrafo A21)
  - (ii) Descrever: (Ref: Parágrafo A22)
    - a. A base para a opinião com reservas sobre as demonstrações financeiras auditadas e o efeito respetivo, caso haja, nas demonstrações financeiras resumidas;
    - b. A matéria referida no parágrafo de Ênfase, ou no parágrafo de Outras Matérias, ou na secção sobre a incerteza material relacionada com a continuidade do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras auditadas e o efeito respetivo, caso haja, nas demonstrações financeiras resumidas; ou
    - c. A distorção material não corrigida relativa à outra informação e o efeito respetivo, caso haja, na informação incluída em documento contendo as demonstrações financeiras resumidas e o respetivo relatório do auditor; (Ref: Parágrafo A15)
20. Quando o relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras auditadas contiver uma opinião adversa ou uma escusa de opinião, o relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras resumidas deve, além dos elementos descritos no parágrafo 16:
- (a) Declarar que o relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras auditadas contém uma opinião adversa ou uma escusa de opinião;
  - (b) Descrever a base para essa opinião adversa ou escusa de opinião; e
  - (c) Declarar que, em consequência da opinião adversa ou escusa de opinião, não é apropriado expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras resumidas. (Ref: Parágrafo A23)

#### *Opinião Modificada sobre as Demonstrações Financeiras Resumidas*

21. Se as demonstrações financeiras resumidas não forem consistentes com, ou não resumirem de forma apropriada, as demonstrações financeiras auditadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com os critérios aplicados, e o órgão de gestão não aceitar fazer as alterações necessárias, o auditor deve expressar

uma opinião adversa sobre as demonstrações financeiras resumidas. (Ref: Parágrafo A23)

### **Restrição na Distribuição ou Uso ou Alerta aos Leitores das Bases Contabilísticas**

22. Quando a distribuição ou o uso do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras auditadas é restrito, ou quando o relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras auditadas alerta os leitores de que as demonstrações financeiras auditadas são preparadas de acordo com um referencial de finalidade especial, o auditor deve incluir uma restrição ou alerta similar no relatório sobre as demonstrações financeiras resumidas.

### **Comparativos**

23. Se as demonstrações financeiras auditadas contiverem comparativos, mas as demonstrações financeiras resumidas não, o auditor deve determinar se tal omissão é razoável nas circunstâncias do trabalho. O auditor deve determinar o efeito de uma omissão não razoável no relatório sobre as demonstrações financeiras resumidas. (Ref: Parágrafo A24)
22. Se as demonstrações financeiras resumidas contiverem comparativos sobre os quais outro auditor relatou, o relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras resumidas deve também conter as matérias que a ISA 710 exige que o auditor inclua no relatório sobre as demonstrações financeiras auditadas.<sup>10</sup> (Ref: Parágrafo A25)

### **Informação Suplementar Não Auditada Apresentada Juntamente com as Demonstrações Financeiras Resumidas**

25. O auditor deve avaliar se qualquer informação suplementar não auditada apresentada em conjunto com as demonstrações financeiras resumidas está claramente diferenciada dessas demonstrações financeiras resumidas. Se o auditor concluir que a apresentação pela entidade da informação financeira não auditada não está claramente diferenciada das demonstrações financeiras resumidas, deve pedir à gerência que altere a apresentação da informação suplementar não auditada. Se o órgão de gestão recusar fazê-lo, o auditor deve explicar no seu relatório sobre as demonstrações financeiras resumidas que tal informação não está coberta por esse relatório. (Ref: Parágrafo A26)

### **Associação ao Auditor**

26. Se o auditor tiver conhecimento de que a entidade pretende declarar que o auditor relatou sobre demonstrações financeiras resumidas num documento que contém essas demonstrações financeiras, mas não pretende incluir

---

<sup>10</sup> ISA 710, *Informação Comparativa – Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas*

o respectivo relatório, deve pedir à gerência que inclua o seu relatório no documento. Se o órgão de gestão não o fizer, o auditor deve determinar e empreender outras ações apropriadas concebidas para impedir o órgão de gestão de o associar inapropriadamente às demonstrações financeiras resumidas nesse documento. (Ref: Parágrafo A27)

27. O auditor pode ser contratado para relatar sobre as demonstrações financeiras de uma entidade, embora não seja contratado para relatar sobre as demonstrações financeiras resumidas. Se, neste caso, o auditor tiver conhecimento de que a entidade pretende fazer uma declaração num documento que faz uma referência ao auditor e ao facto de que as demonstrações financeiras resumidas tiveram como origem as demonstrações financeiras auditadas pelo auditor, deve certificar que:
- (a) A referência ao auditor é feita no contexto do seu relatório sobre as demonstrações financeiras auditadas; e
  - (b) A declaração não dá a impressão que o auditor relatou sobre as demonstrações financeiras resumidas.

Se (a) ou (b) não forem satisfeitos, o auditor deve pedir ao órgão de gestão que altere a declaração para as satisfazer, ou que não se refira ao auditor no documento. Alternativamente, a entidade pode contratar o auditor para relatar sobre as demonstrações financeiras resumidas e incluir o respectivo relatório no documento. Se o órgão de gestão não alterar a declaração, não eliminar a referência ao auditor ou não incluir um relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras resumidas, o auditor deve informar o órgão de gestão que discorda da referência que lhe é feita no documento e deve determinar e empreender outras ações apropriadas para evitar a referência inapropriada que lhe é feita pelo órgão de gestão. (Ref: Parágrafo A27)

\*\*\*

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Aceitação do Trabalho (Ref: Parágrafos 5 e 6)

- A1. A auditoria das demonstrações financeiras de onde derivam as demonstrações financeiras resumidas proporciona ao auditor o conhecimento necessário para dar satisfação às suas responsabilidades de acordo com esta ISA relativamente a essas demonstrações financeiras resumidas. A aplicação desta ISA não proporcionará prova suficiente e apropriada sobre a qual se baseia a opinião sobre as demonstrações financeiras resumidas se o auditor não tiver também auditado as demonstrações financeiras de onde derivam as demonstrações financeiras resumidas.

- A2. O acordo do órgão de gestão sobre as matérias descritas no parágrafo 6 pode ser evidenciado pela sua aceitação escrita dos termos do trabalho.

*Crerios (Ref: Parágrafo 6(a))*

- A3. A preparação de demonstrações financeiras resumidas exige que o órgão de gestão determine a informação que necessita ser refletida nas mesmas de forma que essas demonstrações financeiras resumidas sejam consistentes com, ou resumam de forma apropriado, as demonstrações financeiras auditadas, em todos os aspetos materiais. Dado que as demonstrações financeiras resumidas, pela sua natureza, contem informação agregada e divulgações limitadas, existe um risco acrescido de que possam não conter a informação necessária de forma a, nas circunstâncias, não induzirem em erro. O risco aumenta quando não existem crerios estabelecidos para a preparação de demonstrações financeiras resumidas.
- A4. Os fatores que podem afetar a determinação pelo auditor da aceitação dos crerios aplicados incluem:
- A natureza da entidade.
  - A finalidade das demonstrações financeiras resumidas.
  - As necessidades de informação dos utilizadores das demonstrações financeiras resumidas; e
  - Se os crerios aplicados irão resultar em demonstrações financeiras resumidas que, nas circunstâncias, não induzam em erro.
- A5. Os crerios para a preparação de demonstrações financeiras resumidas podem ser estabelecidos por uma organização normalizadora autorizada ou reconhecida ou por lei ou regulamento. Analogamente ao caso das demonstrações financeiras, conforme explicado na ISA 210,<sup>11</sup> em muitos desses casos o auditor pode presumir que tais crerios so aceitáveis.
- A6. Quando não existirem crerios estabelecidos para a preparação de demonstrações financeiras resumidas, podem ser desenvolvidos crerios pelo órgão de gestão, por exemplo, baseados na prática de um dado setor de atividade. Os crerios que sejam aceitáveis nas circunstâncias irão dar origem a demonstrações financeiras resumidas que:
- (a) Divulgam adequadamente a sua natureza resumida e identificam as demonstrações financeiras auditadas;
  - (b) Descrevem claramente quem poderá disponibilizar as demonstrações financeiras auditadas e onde estarão disponíveis ou, se aplicável,

---

<sup>11</sup> ISA 210, *Acordar os Termos dos Trabalhos de Auditoria*, parografos A3, A8 e A9



- a legislação ou regulamento que dispuser que as demonstrações financeiras auditadas não precisam de estar disponíveis para os utilizadores das demonstrações financeiras resumidas e que estabelecer os critérios para a preparação das demonstrações financeiras resumidas;
- (c) Divulgam adequadamente os critérios aplicados;
  - (d) Concordam com a informação constante das demonstrações financeiras auditadas ou podem ser recalculadas a partir dessa informação;
  - (e) Tendo em vista a finalidade das demonstrações financeiras resumidas, contêm a informação necessária e estão a um nível apropriado de agregação, de forma a, nas circunstâncias, não induzirem em erro.
- A7. A divulgação adequada da natureza sumária das demonstrações financeiras resumidas e a identidade das demonstrações financeiras auditadas, conforme referido no parágrafo A6(a), podem ser feitas, por exemplo, através de um título tal como “Demonstrações Financeiras Resumidas Preparadas a Partir das Demonstrações Financeiras Auditadas Relativas ao Exercício Findo em 31 de dezembro de 20X1”.

### **Avaliar a Disponibilidade das Demonstrações Financeiras Auditadas**

(Ref: Parágrafo 8(g))

- A8. A avaliação pelo auditor sobre se as demonstrações financeiras auditadas estão disponíveis para os utilizadores das demonstrações financeiras resumidas sem dificuldades injustificadas é afetada por fatores tais como:
- Se as demonstrações financeiras resumidas descrevem claramente quem disponibiliza as demonstrações financeiras auditadas e onde elas estão disponíveis;
  - As demonstrações financeiras auditadas constam de registo público; ou
  - O órgão de gestão estabeleceu um processo pelo qual os utilizadores das demonstrações financeiras resumidas podem facilmente ter acesso às demonstrações financeiras auditadas.

### **Forma da Opinião** (Ref: Parágrafo 9)

- A9. Uma conclusão, baseada na avaliação da prova obtida ao executar os procedimentos descritos no parágrafo 8, de que é apropriada uma opinião não modificada sobre as demonstrações financeiras resumidas habilita o auditor a expressar uma opinião que contém uma das frases referidas no parágrafo 9. A decisão do auditor sobre qual das frases usar pode ser afetada pela prática geralmente aceite na sua jurisdição.

### **Oportunidade do Trabalho e Acontecimentos Subsequentes à Data Do Relatório do Auditor sobre as Demonstrações Financeiras Auditadas (Ref: Parágrafo 12)**

- A10. Os procedimentos descritos no parágrafo 8 são frequentemente efetuados durante ou imediatamente após a auditoria das demonstrações financeiras. Quando o auditor relata sobre as demonstrações financeiras resumidas após a conclusão da auditoria das demonstrações financeiras, não se exige que obtenha prova de auditoria adicional sobre as demonstrações financeiras auditadas, ou relate sobre os efeitos de acontecimentos subsequentes à data do seu relatório sobre as demonstrações financeiras auditadas, uma vez que as demonstrações financeiras resumidas derivam das demonstrações financeiras auditadas e não as alteram.

### **Informação em Documentos que Contêm Demonstrações Financeiras Resumidas (Ref: Parágrafo 14 e 15)**

- A11. A ISA 720 (Revista) trata das responsabilidades do auditor relativas a outra informação numa auditoria de demonstrações financeiras. No contexto da ISA 720 (Revista), a outra informação é a informação financeira e não financeira (que não sejam as demonstrações financeiras e o respetivo relatório do auditor) incluída no relatório de gestão anual da entidade. Um relatório de gestão anual contém ou anexa as demonstrações financeiras e o relatório do auditor sobre as mesmas.
- A12. Pelo contrário, os parágrafos 14 e 15 desta ISA tratam das responsabilidades do auditor relativas à informação incluída num documento que também contenha as demonstrações financeiras resumidas e o relatório do auditor sobre as mesmas. Esta informação pode incluir:
- Algumas ou todas as mesmas matérias tratadas na outra informação incluída no relatório de gestão anual (por exemplo, quando as demonstrações financeiras resumidas e o relatório do auditor sobre as mesmas estão incluídos num relatório de gestão resumido; ou
  - Matérias que não estão tratadas na outra informação incluída no relatório de gestão anual.
- A13. Ao ler a informação incluída num documento contendo as demonstrações financeiras resumidas e o relatório do auditor sobre as mesmas, o auditor pode tomar conhecimento que tal informação induz em erro e pode ter que tomar medidas apropriadas. Os requisitos éticos relevantes<sup>12</sup> exigem que o auditor evite conscientemente estar associado a informação que ele acredita que contém uma declaração falsa ou que induz em erro, demonstrações ou informação fornecida de forma descuidada, ou omite ou torna obscura

---

<sup>12</sup> *Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria do IESBA*, parágrafo 111.2

informação necessária quando tal omissão ou falta de clareza são suscetíveis de induzir em erro.

*Informação num Documento Contendo as Demonstrações Financeiras Resumidas que Trata de Algumas ou Todas as Mesmas Matérias da Outra Informação no Relatório de Gestão Anual*

- A14. Quando é incluída informação num documento contendo as demonstrações financeiras resumidas e o relatório do auditor sobre as mesmas e essa informação trata de algumas ou todas as mesmas matérias que a outra informação incluída no relatório de gestão anual, o trabalho efetuado sobre essa outra informação de acordo com a ISA 720 (Revista) pode ser adequada para as finalidades dos parágrafos 14 e 15 da presente ISA.
- A15. Quando foi identificada uma distorção material não corrigida da outra informação no relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras auditadas e essa distorção é relativa a uma matéria que trata de informação em documento contendo as demonstrações financeiras resumidas e o relatório do auditor sobre as mesmas, pode existir uma inconsistência material entre as demonstrações financeiras resumidas e essa informação ou essa informação pode induzir em erro.

*Informação num Documento Contendo as Demonstrações Financeiras Resumidas que Trata de Matérias não Tratadas na Outra Informação no Relatório de Gestão Anual*

- A16. A ISA 720 (Revista), adaptada conforme necessário nas circunstâncias, pode ser útil ao auditor na determinação das medidas apropriadas a tomar para responder à recusa do órgão de gestão para fazer as revisões necessárias à informação, incluindo considerar as implicações para o seu relatório sobre as demonstrações financeiras resumidas.

**Relatório do Auditor sobre Demonstrações Financeiras Resumidas**

*Elementos do Relatório do Auditor*

Título (Ref: Parágrafo 16(a))

- A17. Um título indicando que o relatório é um relatório de um auditor independente, por exemplo, “Relatório do Auditor Independente”, quer dizer que o auditor cumpriu todos os requisitos éticos relevantes respeitantes à independência. Isto distingue o relatório do auditor independente de relatórios emitidos por outros.

Destinatário (Ref: Parágrafos 16(b) e 17)

- A18. Os fatores que podem afetar a avaliação pelo auditor da adequação do destinatário das demonstrações financeiras resumidas incluem os termos do

trabalho, a natureza da entidade e a finalidade das demonstrações financeiras resumidas.

#### Identificação das Demonstrações Financeiras Resumidas (Ref: Parágrafo 16(c))

- A19. Quando o auditor toma conhecimento de que as demonstrações financeiras resumidas serão incluídas num documento que contém informação para além das demonstrações financeiras resumidas e o relatório do auditor sobre as mesmas, pode considerar, se a forma de apresentação permitir, identificar os números das páginas onde estão apresentadas as demonstrações financeiras resumidas. Isto ajuda os leitores a identificarem as demonstrações financeiras resumidas a que se refere o relatório do auditor.

#### Data do Relatório do Auditor (Ref: Parágrafos 16(m) e 18)

- A20. A pessoa ou pessoas com autoridade reconhecida para concluir que as demonstrações financeiras resumidas foram preparadas e para assumir a responsabilidade por elas depende dos termos do trabalho, da natureza da entidade, e da finalidade das demonstrações financeiras resumidas.

#### Referência ao Relatório do Auditor sobre as Demonstrações Financeiras Auditadas (Ref: Parágrafo 19)

- A21. O parágrafo 19(i) desta ISA exige que o auditor inclua uma declaração no seu relatório sobre as demonstrações financeiras resumidas quando o relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras auditadas incluir comunicação de uma ou mais matérias relevantes de auditoria descritas de acordo com a ISA 701.<sup>13</sup> Porém, o auditor não é obrigado a descrever tais matérias relevantes de auditoria em termos individuais.
- A22. As declarações e descrições exigidas pelo parágrafo 19 têm como intenção chamar a atenção para as matérias, mas não são um substituto da leitura do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras auditadas. As descrições exigidas pretendem mostrar a natureza das matérias e não precisam de repetir o correspondente texto na sua totalidade que consta do relatório do auditor sobre essas demonstrações financeiras.

#### Exemplos (Ref: Parágrafos 16 e 19 a 21)

- A23. O Apêndice a esta ISA contém exemplos de relatórios do auditor sobre demonstrações financeiras resumidas que:
- (a) Contêm opiniões não modificadas;
  - (b) Derivam de demonstrações financeiras auditadas sobre as quais o auditor emitiu opiniões modificadas;

---

<sup>13</sup> ISA 701, parágrafo 13

- (c) Contêm uma opinião modificada;
- (d) Derivam de demonstrações financeiras auditadas em que o relatório do auditor sobre as mesmas inclui uma declaração descrevendo uma distorção material não corrigida da outra informação de acordo com a ISA 720 (Revista); e
- (e) Derivam de demonstrações financeiras auditadas em que o relatório do auditor sobre as mesmas inclui uma incerteza material relacionada com a continuidade e outras matérias relevantes de auditoria.

### **Comparativos** (Ref: Parágrafos 23 e 24)

- A24. Se as demonstrações financeiras auditadas tiverem comparativos, presume-se que as demonstrações financeiras resumidas também tenham comparativos. Os comparativos nas demonstrações financeiras auditadas podem ser vistos como números correspondentes ou como informação financeira comparativa. A ISA 710 descreve como este aspeto afeta o relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras, incluindo, em particular, a referência a outros auditores que auditaram as demonstrações financeiras do período anterior.
- A17. As circunstâncias que podem afetar a avaliação do auditor sobre se a omissão de comparativos é razoável incluem a natureza e objetivo das demonstrações financeiras resumidas, os critérios aplicados e as necessidades de informação dos utilizadores das demonstrações financeiras resumidas.

### **Informação Suplementar Não Auditada Apresentada Juntamente com as Demonstrações Financeiras Resumidas** (Ref: Parágrafo 25)

- A26. A ISA 700 (Revista)<sup>14</sup> contém requisitos e orientações para serem aplicados quando é apresentada informação suplementar não auditada juntamente com as demonstrações financeiras auditadas que, adaptado como necessário às circunstâncias, pode ser útil na aplicação do requisito estabelecido no parágrafo 25.

### **Associação ao Auditor** (Ref: Parágrafos 26 e 27)

- A27. O auditor pode tomar outras medidas apropriadas quando o órgão de gestão não empreende as ações pedidas, as quais podem incluir informar os destinatários e outros utilizadores conhecidos sobre a referência inapropriada ao auditor. O plano de ação do auditor depende dos seus direitos e obrigações legais. Consequentemente, o auditor pode considerar apropriado obter aconselhamento jurídico.

<sup>14</sup> ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, parágrafos 53 e 54

## Apêndice

(Ref: Parágrafo A23)

### Exemplos de Relatórios de Auditores Independentes sobre Demonstrações Financeiras Resumidas

- Exemplo 1: Um relatório do auditor sobre demonstrações financeiras resumidas preparadas de acordo com critérios estabelecidos. É expressa uma opinião não modificada sobre as demonstrações financeiras auditadas. O relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras resumidas tem uma data posterior à data do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras de onde derivam as demonstrações financeiras resumidas. O relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras auditadas inclui uma seção de *Incerteza Material Relacionada com a Incerteza* e são comunicadas outras matérias relevantes de auditoria.
- Exemplo 2: Um relatório do auditor sobre demonstrações financeiras resumidas preparadas de acordo com critérios desenvolvidos pelo órgão de gestão e adequadamente divulgados nas mesmas. O auditor concluiu que os critérios aplicados são aceitáveis nas circunstâncias. É expressa uma opinião não modificada sobre as demonstrações financeiras auditadas. O relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras resumidas tem a mesma data do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras de onde derivam as demonstrações financeiras resumidas. O relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras auditadas inclui uma declaração que descreve uma distorção material não corrigida sobre a outra informação. Esta outra informação a que a distorção material não corrigida diz respeito também está incluída num documento contendo as demonstrações financeiras resumidas e o relatório do auditor sobre as mesmas.
- Exemplo 3: Um relatório do auditor sobre demonstrações financeiras resumidas preparadas de acordo com critérios desenvolvidos pelo órgão de gestão e adequadamente divulgados nas mesmas. O auditor concluiu que os critérios aplicados são aceitáveis nas circunstâncias. É expressa uma opinião com reservas sobre as demonstrações financeiras auditadas. O relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras resumidas tem a mesma data do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras de onde derivam as demonstrações financeiras resumidas.
- Exemplo 4: Um relatório do auditor sobre demonstrações financeiras resumidas preparadas de acordo com critérios desenvolvidos pelo órgão de gestão e adequadamente divulgados nas mesmas. O auditor concluiu que os critérios

aplicados são aceitáveis nas circunstâncias. É expressa uma opinião adversa sobre as demonstrações financeiras auditadas. O relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras resumidas tem a mesma data do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras de onde derivam as demonstrações financeiras resumidas.

- Exemplo 5: Um relatório do auditor sobre demonstrações financeiras resumidas preparadas de acordo com critérios estabelecidos. É expressa uma opinião não modificada sobre as demonstrações financeiras auditadas. O auditor conclui que não é possível expressar uma opinião não modificada sobre as demonstrações financeiras resumidas. O relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras resumidas tem a mesma data do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras de onde derivam as demonstrações financeiras resumidas.

**Exemplo 1:**

**As circunstâncias incluem o seguinte:**

- **É expressa uma opinião não modificada sobre as demonstrações financeiras auditadas de uma entidade cotada.**
- **Existem critérios estabelecidos para a preparação de demonstrações financeiras resumidas.**
- **O relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras resumidas tem uma data posterior à data do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras de onde derivam as demonstrações financeiras resumidas.**
- **O relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras auditadas inclui uma secção de Incerteza Material Relacionada com a Continuidade.**
- **O relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras auditadas inclui a comunicação de outras matérias relevantes de auditoria.<sup>1</sup>**

## **RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS RESUMIDAS**

[Destinatário Adequado]

### **Opinião**

As demonstrações financeiras resumidas que compreendem o balanço resumido à data de 31 de dezembro de 20X1, a demonstração resumida dos resultados, a demonstração resumida das alterações no capital próprio e a demonstração resumida dos fluxos de caixa para o ano findo naquela data, e as notas respectivas, derivam das demonstrações financeiras auditadas da Sociedade ABC para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras resumidas anexas são consistentes, em todos os aspectos materiais, com (ou *resumem de forma apropriada*) as demonstrações financeiras auditadas de acordo com [descrever os critérios estabelecidos].

---

<sup>1</sup> Tal como referido no parágrafo 15 da ISA 701, uma incerteza material relacionada com a continuidade é, pela sua natureza, uma matéria relevante de auditoria, mas deve ser relatada numa secção separada do relatório do auditor de acordo com o parágrafo 22 da ISA 570 (Revista).



## Demonstrações Financeiras Resumidas

As demonstrações financeiras resumidas não incluem todas as divulgações exigidas pelo [descrever o referencial de relato financeiro aplicado na preparação das demonstrações financeiras auditadas da Sociedade ABC]. Por conseguinte, a leitura das demonstrações financeiras resumidas e o relatório do auditor sobre as mesmas não substitui a leitura das demonstrações financeiras auditadas e o relatório do auditor sobre as mesmas. As demonstrações financeiras resumidas e as demonstrações financeiras auditadas não refletem os efeitos de acontecimentos que ocorreram após a data do nosso relatório sobre as demonstrações financeiras auditadas.

### As Demonstrações Financeiras Auditadas e o Nosso Relatório Sobre as Mesmas

No nosso relatório datado de 15 de fevereiro de 20X2, expressámos uma opinião de auditoria não modificada sobre as demonstrações financeiras auditadas. O nosso relatório também inclui:

- Uma secção com o título *Incerteza Material Relacionada com a Continuidade* na qual chamamos a tenção para a Nota 6 das demonstrações financeiras auditadas. Essa Nota refere que a Sociedade ABC sofreu um prejuízo líquido de ZZZ durante o ano findo em 31 de dezembro de 20X1 e, a essa data, os seus passivos correntes excederam o total do ativo em YYY. Estes acontecimentos ou condições, em conjunto com outras matérias indicadas na Nota 6 das demonstrações financeiras auditadas, indicam que existe uma incerteza material que pode colocar dúvida significativa sobre a capacidade da Sociedade ABC em continuar as operações. Estas matérias estão referidas na Nota 5 das demonstrações financeiras resumidas.
- A comunicação de outras<sup>2</sup> matérias relevantes de auditoria. [as matérias relevantes de auditoria são as que, no nosso julgamento profissional, foram de maior relevância na auditoria das demonstrações financeiras do período corrente.]<sup>3</sup>

### Responsabilidade do Órgão de Gestão<sup>4</sup> pelas Demonstrações Financeiras Resumidas

O órgão de gestão é responsável pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com [descrever os critérios estabelecidos].

<sup>2</sup> Nas circunstâncias em que não exista uma incerteza material relacionada com a continuidade, não é necessária a inclusão do termo “outras” para a comunicação de matérias relevantes de auditoria.

<sup>3</sup> O auditor pode incluir informação adicional sobre matérias relevantes de auditoria que considere úteis para os utilizadores do seu relatório sobre as demonstrações financeiras resumidas.

<sup>4</sup> Ou outro termo que seja apropriado no contexto do quadro legal e regulamentar da jurisdição.

### **Responsabilidade do Auditor**

A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras resumidas são consistentes, em todos os aspetos materiais, com (ou *resumem de forma apropriada*) as demonstrações financeiras auditadas com base nos nossos procedimentos, os quais foram efetuados de acordo com a ISA 810 (Revista), *Trabalhos para Relatar sobre Demonstrações Financeiras Resumidas*.

[Assinatura do auditor]

[Domicílio do auditor]

[Data]

**Exemplo 2:**

**As circunstâncias incluem o seguinte:**

- **É expressa uma opinião não modificada sobre as demonstrações financeiras auditadas.**
- **Os critérios são desenvolvidos pelo órgão de gestão e estão adequadamente divulgados na Nota X. O auditor concluiu que os critérios aplicados são aceitáveis nas circunstâncias.**
- **O relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras resumidas tem a mesma data do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras de onde derivam as demonstrações financeiras resumidas.**
- **O relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras auditadas inclui uma declaração que descreve uma distorção material não corrigida sobre a outra informação. Esta outra informação a que a distorção material não corrigida diz respeito também está incluída num documento contendo as demonstrações financeiras resumidas e o relatório do auditor sobre as mesmas.**

## **RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS RESUMIDAS**

[Destinatário Adequado]

### **Opinião**

As demonstrações financeiras resumidas que compreendem o balanço resumido à data de 31 de dezembro de 20X1, a demonstração resumida dos resultados, a demonstração resumida das alterações no capital próprio e a demonstração resumida dos fluxos de caixa para o ano findo naquela data, e as notas respetivas, derivam das demonstrações financeiras auditadas da Sociedade ABC para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras resumidas anexas são consistentes, em todos os aspetos materiais, com (ou *resumem de forma apropriada*) as demonstrações financeiras auditadas de acordo com os critérios descritos na Nota X.

### **Demonstrações Financeiras Resumidas**

As demonstrações financeiras resumidas não incluem todas as divulgações exigidas pelo [descrever o referencial de relato financeiro aplicado na preparação das demonstrações financeiras auditadas da Sociedade ABC]. Por conseguinte, a leitura

das demonstrações financeiras resumidas e o relatório do auditor sobre as mesmas não substitui a leitura das demonstrações financeiras auditadas e o relatório do auditor sobre as mesmas.

### **As Demonstrações Financeiras Auditadas e o Nosso Relatório Sobre as Mesmas**

No nosso relatório datado de 15 de fevereiro de 20X2, expressámos uma opinião de auditoria não modificada sobre as demonstrações financeiras auditadas. [As demonstrações financeiras auditadas estão incluídas no Relatório Anual de Gestão 20X1. O relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras auditadas inclui uma declaração que descreve uma distorção material não corrigida relativa a outra informação incluída no Capítulo X do Relatório Anual de Gestão 20X1. Este Capítulo e a distorção material não corrigida da outra informação nele incluída estão também incluídos no Relatório de Gestão Resumido 20X1]. [*Descrever a distorção material não corrigida relativa a outra informação*].

### **Responsabilidade do Órgão de Gestão<sup>5</sup> pelas Demonstrações Financeiras Resumidas**

O órgão de gestão é responsável pela preparação das demonstrações financeiras resumidas na base descrita na Nota X.

### **Responsabilidade do Auditor**

A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras resumidas são consistentes, em todos os aspetos materiais, com (ou *resumem de forma apropriada*) as demonstrações financeiras auditadas com base nos nossos procedimentos, os quais foram efetuados de acordo com a ISA 810 (Revista), *Trabalhos para Relatar sobre Demonstrações Financeiras Resumidas*.

[Assinatura do auditor]

[Domicílio do auditor]

[Data]

---

<sup>5</sup> Ou outro termo que seja apropriado no contexto do quadro legal e regulamentar da jurisdição.

**Exemplo 3:**

As circunstâncias incluem o seguinte:

- **É expressa uma opinião com reservas sobre as demonstrações financeiras auditadas.**
- **Os critérios são desenvolvidos pelo órgão de gestão e estão adequadamente divulgados na Nota X. O auditor concluiu que os critérios aplicados são aceitáveis nas circunstâncias.**
- **O relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras resumidas tem a mesma data do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras de onde derivam as demonstrações financeiras resumidas.**

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS RESUMIDAS

[Destinatário Adequado]

### Opinião

As demonstrações financeiras resumidas que compreendem a demonstração resumida da posição financeira à data de 31 de dezembro de 20X1, a demonstração resumida do resultado integral, a demonstração resumida das alterações no capital próprio e a demonstração resumida de fluxos de caixa para o ano findo naquela data, e as notas respectivas, derivam das demonstrações financeiras auditadas da Sociedade ABC (a Sociedade) para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1. No nosso relatório datado de 15 de fevereiro de 20X2, expressámos uma opinião de auditoria com reservas sobre estas demonstrações financeiras.<sup>6</sup>

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras resumidas anexas são consistentes, em todos os aspectos materiais, com (ou *resumem de forma apropriada*) as demonstrações financeiras auditadas de acordo com os critérios descritos na Nota X. Porém, demonstrações financeiras resumidas estão distorcidas na medida equivalente das demonstrações financeiras auditadas da Sociedade ABC para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1.

<sup>6</sup> A colocação desta referência à opinião com reservas constante do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras auditadas neste parágrafo da opinião das demonstrações financeiras resumidas, ajuda os utilizadores a compreenderem que, embora o auditor expresse uma opinião não modificada sobre as demonstrações financeiras resumidas, estas demonstrações financeiras refletem demonstrações financeiras auditadas que estão materialmente distorcidas.

## **Demonstrações Financeiras Resumidas**

As demonstrações financeiras resumidas não incluem todas as divulgações exigidas pelo [descrever o referencial de relato financeiro aplicado na preparação das demonstrações financeiras auditadas da Sociedade ABC]. Por conseguinte, a leitura das demonstrações financeiras resumidas e o relatório do auditor sobre as mesmas não substitui a leitura das demonstrações financeiras auditadas e o relatório do auditor sobre as mesmas.

### **As Demonstrações Financeiras Auditadas e o Nosso Relatório Sobre as Mesmas**

No nosso relatório datado de 15 de fevereiro de 20X2, expressámos uma opinião de auditoria com reservas sobre estas demonstrações financeiras. A base para a nossa opinião com reservas resulta [do facto de o órgão de gestão não mensurar os inventários ao mais baixo do custo ou do valor realizável líquido, mas sim ao custo, o que constitui uma derrogação das Normas Internacionais de Relato Financeiro]. Os registos da Sociedade indicam que se o órgão de gestão tivesse mensurado os inventários ao mais baixo do custo ou do valor realizável líquido, seria necessário abater a quantia de xxx para chegar ao valor realizável líquido. Assim, o custo das vendas teria sido aumentado em xxx, e o imposto sobre o rendimento, o resultado líquido e o capital próprio teriam sido reduzidos em xxx, xxx e xxx, respetivamente.

### **Responsabilidade do Órgão de Gestão<sup>7</sup> pelas Demonstrações Financeiras Resumidas**

O órgão de gestão é responsável pela preparação das demonstrações financeiras resumidas na base descrita na Nota X.

### **Responsabilidade do Auditor**

A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras resumidas são consistentes, em todos os aspetos materiais, com (ou *resumem de forma apropriada*) as demonstrações financeiras auditadas com base nos nossos procedimentos, os quais foram efetuados de acordo com a ISA 810 (Revista), *Trabalhos para Relatar sobre Demonstrações Financeiras Resumidas*.

[Assinatura do auditor]

[Domicílio do auditor]

[Data]

---

<sup>7</sup> Ou outro termo que seja apropriado no contexto do quadro legal e regulamentar da jurisdição.

**Exemplo 4:**

**As circunstâncias incluem o seguinte:**

- **É expressa uma opinião adversa sobre as demonstrações financeiras auditadas.**
- **Os critérios são desenvolvidos pelo órgão de gestão e estão adequadamente divulgados na Nota X. O auditor concluiu que os critérios aplicados são aceitáveis nas circunstâncias.**
- **O relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras resumidas tem a mesma data do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras de onde derivam as demonstrações financeiras resumidas.**

## **RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS RESUMIDAS**

[Destinatário Adequado]

### **Recusa de Opinião**

As demonstrações financeiras resumidas que compreendem o balanço resumido à data de 31 de dezembro de 20X1, a demonstração resumida dos resultados, a demonstração resumida das alterações no capital próprio e a demonstração resumida de fluxos de caixa para o ano findo naquela data, e as notas respectivas, derivam das demonstrações financeiras auditadas da Sociedade ABC (a Sociedade) para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1.

Tendo em consideração a opinião adversa sobre as demonstrações financeiras auditadas que referimos na secção *As demonstrações financeiras auditadas e o nosso relatório sobre as mesmas* deste relatório, não é apropriado expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras resumidas anexas.

### **Demonstrações Financeiras Resumidas**

As demonstrações financeiras resumidas não incluem todas as divulgações exigidas pelo [descrever o referencial de relato financeiro aplicado na preparação das demonstrações financeiras auditadas da Sociedade ABC]. Por conseguinte, a leitura das demonstrações financeiras resumidas e o relatório do auditor sobre as mesmas não substitui a leitura das demonstrações financeiras auditadas e o relatório do auditor sobre as mesmas.

## **As Demonstrações Financeiras Auditadas e o Nosso Relatório Sobre as Mesmas**

No nosso relatório datado de 15 de fevereiro de 20X2, expressámos uma opinião adversa sobre as demonstrações financeiras auditadas da Sociedade ABC para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1. A base para a nossa opinião adversa resulta [descrever a base para a opinião adversa].

### **Responsabilidade do Órgão de Gestão<sup>8</sup> pelas Demonstrações Financeiras Resumidas**

O órgão de gestão é responsável pela preparação das demonstrações financeiras resumidas na base descrita na Nota X.

### **Responsabilidade do Auditor**

A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras resumidas são consistentes, em todos os aspetos materiais, com (ou *resumem de forma apropriada*) as demonstrações financeiras auditadas com base nos nossos procedimentos, os quais foram efetuados de acordo com a ISA 810 (Revista), *Trabalhos para Relatar sobre Demonstrações Financeiras Resumidas*.

[Assinatura do auditor]

[Domicílio do auditor]

[Data]

---

<sup>8</sup> Ou outro termo que seja apropriado no contexto do quadro legal e regulamentar da jurisdição.



**Exemplo 5:**

**As circunstâncias incluem o seguinte:**

- **É expressa uma opinião não modificada sobre as demonstrações financeiras auditadas.**
- **Existem critérios estabelecidos para a preparação de demonstrações financeiras resumidas.**
- **O auditor conclui que não é possível expressar uma opinião não modificada sobre as demonstrações financeiras resumidas.**
- **O relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras resumidas tem a mesma data do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras de onde derivam as demonstrações financeiras resumidas.**

## **RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS RESUMIDAS**

[Destinatário Adequado]

### **Opinião Adversa**

As demonstrações financeiras resumidas que compreendem o balanço resumido à data de 31 de dezembro de 20X1, a demonstração resumida dos resultados, a demonstração resumida das alterações no capital próprio e a demonstração resumida dos fluxos de caixa para o ano findo naquela data, e as notas respectivas, derivam das demonstrações financeiras auditadas da Sociedade ABC para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1.

Em nossa opinião, dada a relevância da matéria descrita na seção *Bases para a opinião adversa*, as demonstrações financeiras resumidas anexas não são consistentes, em todos os aspectos materiais, com (ou *não resumem de forma adequada*) as demonstrações financeiras auditadas de acordo com [descrever os critérios estabelecidos].

### **Bases para a Opinião Adversa**

[Descrever a matéria que provoca que as demonstrações financeiras resumidas não sejam consistentes, em todos os aspectos materiais, (ou *não resumam de forma adequada*) as demonstrações financeiras auditadas, de acordo com os critérios aplicados.

## **Demonstrações Financeiras Resumidas**

As demonstrações financeiras resumidas não incluem todas as divulgações exigidas pelo [descrever o referencial de relato financeiro aplicado na preparação das demonstrações financeiras auditadas da Sociedade ABC]. Por conseguinte, a leitura das demonstrações financeiras resumidas e o relatório do auditor sobre as mesmas não substitui a leitura das demonstrações financeiras auditadas e o relatório do auditor sobre as mesmas.

## **As Demonstrações Financeiras Auditadas e o Nosso Relatório Sobre as Mesmas**

No nosso relatório datado de 15 de fevereiro de 20X2, expressámos uma opinião não modificada sobre as demonstrações financeiras auditadas.

## **Responsabilidade do Órgão de Gestão<sup>9</sup> pelas Demonstrações Financeiras Resumidas**

O órgão de gestão é responsável pela preparação das demonstrações financeiras resumidas na base descrita na Nota X.

## **Responsabilidade do Auditor**

A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras resumidas são consistentes, em todos os aspetos materiais, com (ou *resumem de forma apropriada*) as demonstrações financeiras auditadas com base nos nossos procedimentos, os quais foram efetuados de acordo com a ISA 810 (Revista), *Trabalhos para Relatar sobre Demonstrações Financeiras Resumidas*.

[Assinatura do auditor]

[Domicílio do auditor]

[Data]

---

<sup>9</sup> Ou outro termo que seja apropriado no contexto do quadro legal e regulamentar da jurisdição.

# RECOMENDAÇÃO DE PRÁTICAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA 1000

## CONSIDERAÇÕES ESPECIAIS NA AUDITORIA DE INSTRUMENTOS FINANCEIROS

### ÍNDICE

---

	Parágrafo
<b>Introdução</b> .....	1–10
<b>Secção I – Informação de Base sobre Instrumentos Financeiros</b> .....	11–69
Finalidade e Riscos de Usar Instrumentos Financeiros .....	14–19
Controlos Relativos a Instrumentos Financeiros .....	20–23
Plenitude, Rigor e Existência .....	24–33
Confirmações de Negócios e Câmaras de Compensação .....	25–26
Reconciliações com Bancos e Custodiantes .....	27–30
Outros Controlos sobre Plenitude, Rigor e Existência .....	31–33
Valorização de Instrumentos Financeiros .....	34–64
Requisitos do Relato Financeiro .....	34–37
Inputs Observáveis e Não Observáveis .....	38–39
Efeitos de Mercados Inativos .....	40–42
Processo da Valorização do Órgão de Gestão .....	43–63
Modelos .....	47–49
Um Exemplo de um Instrumento Financeiro Vulgar .....	50–51
Fontes Terceiras de Apreçamento.....	52–62
Uso de Peritos de Valorização .....	63
Questões Relativas a Passivos Financeiros .....	64
Apresentação e Divulgação sobre Instrumentos Financeiros .....	65–69
Categorias de Divulgações .....	67–69

<b>Secção II – Considerações de Auditoria Relativas a Instrumentos Financeiros</b> .....	70–145
Ceticismo Profissional .....	71–72
Considerações de Planeamento .....	73–84
Compreender os Requisitos de Contabilização e Divulgação .....	74
Compreender os Instrumentos Financeiros .....	75–77
Usar Indivíduos com Habilitações e Conhecimentos Especializadas na Auditoria .....	78–80
Compreender o Controlo Interno .....	81
Compreender a Natureza, Papel e Atividades da Função de Auditoria Interna .....	82–83
Compreender a Metodologia do Órgão de Gestão para a Valorização de Instrumentos Financeiros .....	84
Avaliar e Responder aos Riscos de Distorção Material .....	85–105
Considerações Gerais Relativas a Instrumentos Financeiros .....	85
Fatores de Risco de Fraude .....	86–88
Avaliar o Risco de Distorção Material .....	89-90
Fatores a Considerar na Determinação Se, e em que Extensão, Testar a Eficácia Operacional dos Controlos .....	91–95
Procedimentos Substantivos .....	96–97
Testes de Finalidade Dupla .....	98
Oportunidade dos Procedimentos de Auditoria .....	99–102
Procedimentos Relativos a Plenitude, Rigor, Existência, Ocorrência, e Direitos e Obrigações .....	103–105
Valorização de Instrumentos Financeiros .....	106–137
Requisitos de Relato Financeiro .....	106–108
Avaliar o Risco de Distorção Material Relacionado com a Valorização .....	109–113
Riscos Significativos.....	110–113
Desenvolver uma Abordagem de Auditoria.....	114–115
Considerações de Auditoria Quando o Órgão de Gestão Usa um Terceiro Como Fonte de Apreçamento .....	116–120

Considerações de Auditoria Quando o Órgão de Gestão Estima Justos Valores Usando um Modelo .....	121–132
Avaliar Se os Pressupostos Usados pelo Órgão de Gestão São Razoáveis .....	129–132
Considerações de Auditoria Quando a Entidade usa um Perito do Órgão de Gestão.....	133–135
Desenvolver a Estimativa de um Ponto ou Intervalo.....	136–137
Apresentação e Divulgação de Instrumentos Financeiros .....	138–141
Procedimentos Relativos à Apresentação e Divulgação de Instrumentos Financeiros .....	140–141
Outras Considerações de Auditoria Relevantes .....	142–145
Declarações Escritas .....	142
Comunicação com os Encarregados da Governança e Outros .....	143–145
Comunicação com Reguladores e Outros .....	145
Apêndice: Exemplos de Controlos Relativos a Instrumentos Financeiros	

A Recomendação de Práticas Internacionais de Auditoria (IAPN) 1000, *Considerações Especiais na Auditoria de Instrumentos Financeiros*, deve ser lida no contexto do *Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*. As IAPN não impõem requisitos adicionais aos auditores para além dos incluídos nas Normas Internacionais de Auditoria (ISA) nem alteram a responsabilidade do auditor de cumprir todas as ISA relevantes para a auditoria. As IAPN proporcionam orientação prática aos auditores e destinam-se a ser disseminadas pelos responsáveis de normas nacionais, ou usadas para desenvolver o material nacional correspondente. Também proporcionam material que as firmas podem usar ao desenvolverem os seus programas de formação e de orientação interna.

## Introdução

1. Os instrumentos financeiros podem ser usados por entidades financeiras e não financeiras de todas as dimensões para uma variedade de finalidades. Algumas entidades têm grandes volumes de investimentos e transações enquanto outras entidades podem realizar apenas algumas transações de instrumentos financeiros. Algumas entidades podem tomar posições em instrumentos financeiros para assumir e beneficiar do risco enquanto outras entidades podem usar instrumentos financeiros para reduzir determinados riscos cobrindo ou gerindo exposições. Esta Recomendação de Práticas Internacionais de Auditoria (IAPN) é relevante para todas estas situações.
2. As seguintes Normas Internacionais de Auditoria (ISA) são particularmente relevantes para auditorias de instrumentos financeiros:
  - (a) A ISA 540 (Revista)<sup>1</sup> que trata das responsabilidades do auditor relativas a estimativas contabilísticas e divulgações relacionadas;
  - (b) A ISA 315 (Revista)<sup>2</sup> e a ISA 330<sup>3</sup> que tratam da identificação e avaliação dos riscos de distorção material e da resposta a esses riscos; e
  - (c) A ISA 500<sup>4</sup> que explica o que constitui prova de auditoria e aborda a responsabilidade do auditor em conceber e realizar procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria suficiente e apropriada para ser capaz de tirar conclusões razoáveis sobre as quais baseia a sua opinião.
3. A finalidade desta IAPN é proporcionar:
  - (a) Informação de base sobre instrumentos financeiros (Secção I); e
  - (b) Debate sobre considerações de auditoria relativas a instrumentos financeiros (Secção II).

As IAPN proporcionam orientação prática aos auditores e destinam-se a ser disseminadas pelos responsáveis pelas normas nacionais, ou usadas para desenvolver o material nacional correspondente. Também proporcionam material que as firmas podem usar ao desenvolverem os seus programas de formação e de orientação interna.

---

<sup>1</sup> ISA 540 (Revista), *Auditar Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações*

<sup>2</sup> ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*

<sup>3</sup> ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

<sup>4</sup> ISA 500, *Prova de Auditoria*

4. Esta IAPN é relevante para entidades de todas as dimensões, visto que todas as entidades podem estar sujeitas a riscos de distorção material quando usarem instrumentos financeiros.
5. Nesta IAPN, a orientação sobre valorização<sup>5</sup> é provavelmente mais relevante para instrumentos financeiros mensurados ou divulgados pelo justo valor, embora a orientação em áreas diferentes da valorização se aplique igualmente a instrumentos financeiros quer mensurados pelo justo valor quer pelo custo amortizado. Esta IAPN é também aplicável não só a ativos financeiros como a passivos financeiros. Esta IAPN não trata de instrumentos como:
  - (a) Instrumentos financeiros mais simples tais como dinheiro, empréstimos simples, contas comerciais a receber e conta comerciais a pagar;
  - (b) Investimentos em instrumentos de capital próprio não cotados; ou
  - (c) Contratos de seguro.
6. De igual modo, esta IAPN não aborda questões contabilísticas específicas relevantes para instrumentos financeiros, tais como a contabilidade de cobertura, ganhos ou perdas iniciais (muitas vezes conhecidos como ganho ou perda do “Dia 1”), compensação, transferências ou imparidade do risco, incluindo provisionamento de perdas de empréstimos. Se bem que estes temas se possam relacionar com a contabilização de instrumentos financeiros de uma entidade, as considerações do auditor sobre como tratar requisitos específicos de contabilização está para além do âmbito desta IAPN.
7. Uma auditoria de acordo com as ISA é conduzida no pressuposto de que o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação reconheceram determinadas responsabilidades. Tais responsabilidades incluem fazer mensurações de justo valor. Esta IAPN não impõe responsabilidades ao órgão de gestão ou aos encarregados da governação nem derroga leis e regulamentos que regem as suas responsabilidades.
8. Esta IAPN foi escrita no contexto de referenciais de relato financeiro de apresentação apropriada, mas também pode ser útil, conforme apropriado nas circunstâncias, em outros referenciais de relato financeiro, tais como referenciais de relato financeiro de finalidade especial.
9. Esta IAPN foca-se nas asserções de valorização, e apresentação e divulgação, mas também cobre, com menos pormenor, plenitude, rigor, existência e direitos e obrigações.
10. Os instrumentos financeiros são suscetíveis à incerteza da estimação, que é definida na ISA 540 (Revista) como “a suscetibilidade a uma falta

<sup>5</sup> Nesta IAPN os termos “valorização” e “mensuração” são usados indiferenciadamente.

de precisão inerente na mensuração.”<sup>6</sup> A incerteza da estimação é afetada, entre outros fatores, pela complexidade dos instrumentos financeiros. A natureza e fiabilidade da informação disponível para suportar a mensuração de instrumentos financeiros varia largamente, o que afeta a incerteza da estimação associada à sua mensuração. Esta IAPN usa o termo “incerteza da mensuração” para referir a incerteza da estimação associada às mensurações de justo valor.

## Secção I – Informação de Base sobre Instrumentos Financeiros

11. Podem existir definições diferentes de instrumentos financeiros entre os referenciais de relato financeiro. Por exemplo, as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) definem um instrumento financeiro como qualquer contrato que dá origem a um ativo financeiro de uma entidade e a um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio de uma outra entidade.<sup>7</sup> Os instrumentos financeiros podem ser dinheiro, o capital próprio de outra entidade, o direito ou a obrigação contratual de receber ou entregar dinheiro ou trocar ativos ou passivos financeiros, determinados contratos regularizados nos próprios instrumentos de capital próprio da entidade, determinados contratos ou itens não financeiros, ou determinados contratos emitidos por seguradoras que não satisfazem a definição de um contrato de seguro. Esta definição abrange uma vasta gama de instrumentos financeiros que vai de simples empréstimos e depósitos a derivados complexos, produtos estruturados, e alguns contratos de mercadorias/produtos.
12. Os instrumentos financeiros variam em complexidade, embora a complexidade dos instrumentos financeiros possa provir de fontes diferentes, tais como:
  - Um volume muito alto de fluxos de caixa individuais, em que uma falta de homogeneidade exige a análise de cada um ou um grande número de fluxos de caixa agrupados para avaliar, por exemplo, o risco de crédito (por exemplo, obrigações de dívida colateralizadas (CDO)).
  - Fórmulas complexas para determinar os fluxos de caixa.
  - Incerteza ou variabilidade de fluxos de caixa futuros, tais como os decorrentes de risco de crédito, contratos de opção, ou instrumentos financeiros com termos contratuais prolongados.

É provável que quanto maior for a variabilidade dos fluxos de caixa a alterações nas condições de mercado, seja mais complexa e incerta a mensuração do justo valor. Além disso, algumas vezes os instrumentos

---

<sup>6</sup> ISA 540 (Revista), parágrafo 12(f)

<sup>7</sup> Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 32, *Instrumentos Financeiros: Apresentação*, parágrafo 11



financeiros que, geralmente, são relativamente fáceis de valorizar tornam-se complexos de valorizar devido a circunstâncias particulares, por exemplo, instrumentos relativamente aos quais o mercado se tornou inativo ou que têm termos contratuais prolongados. Os derivados e os produtos estruturados tornam-se mais complexos quando são uma combinação de instrumentos financeiros individuais. Além disso, a contabilização de instrumentos financeiros segundo determinados referenciais de relato financeiro ou determinadas condições de mercado pode ser complexa.

13. Uma outra fonte de complexidade é o volume de instrumentos financeiros detidos ou negociados. Embora uma taxa de juro de swap “plain vanilla” possa não ser complexa, uma entidade detendo um grande número deles pode usar um sistema de informação sofisticado para identificar, valorizar e transacionar estes instrumentos.

### **Finalidade e Riscos de Usar Instrumentos Financeiros**

14. Os instrumentos financeiros são usados para:
  - Finalidades de cobertura (isto é, alterar um perfil de risco existente ao qual uma entidade está exposta). Tal inclui:
    - A compra ou venda forward de moeda para fixar uma taxa de câmbio futura;
    - Converter taxas de juro futuras em taxas fixas ou taxas flutuantes através do uso de swaps; e
    - A compra de contratos de opção para proteger uma entidade contra um dado movimento de preços, incluindo contratos que possam conter derivados embutidos;
  - Finalidades de negociação (por exemplo, permitir que uma entidade tome uma posição de risco para beneficiar de movimentos de mercado de curto prazo); e
  - Finalidades de investimento (por exemplo, permitir que uma entidade beneficie de retornos de investimento de longo prazo).
15. O uso de instrumentos financeiros pode reduzir exposições a determinados riscos de negócio, por exemplo, alterações em taxas de câmbio e preços de mercadorias, ou uma combinação desses riscos. Por outro lado, as complexidades inerentes de alguns instrumentos financeiros também podem resultar num aumento de risco.
16. O risco de negócio e o risco de distorção material aumentam quando o órgão de gestão e os encarregados da governação:
  - Não compreendem completamente os riscos de usar instrumentos financeiros e têm insuficientes habilitações e experiência para gerir esses riscos;

- Não têm a perícia para os valorizar apropriadamente de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável;
  - Não têm controlos suficientes em vigor sobre atividades de instrumento financeiro; ou
  - Cobrem riscos ou especulam de forma não apropriada.
17. A falha do órgão de gestão em compreender completamente os riscos inerentes a um instrumento financeiro pode ter um efeito direto na capacidade de gerir estes riscos de forma apropriada, e pode em última análise ameaçar a viabilidade da entidade.
18. Os principais tipos de risco aplicáveis a instrumentos financeiros estão discriminados abaixo. Esta lista não é exaustiva e pode ser usada terminologia diferente para descrever estes riscos ou classificar os componentes de riscos individuais.
- (a) Risco de crédito (ou contrapartida) é o risco de que uma parte de um instrumento financeiro cause uma perda financeira a uma outra parte ao deixar de cumprir uma obrigação e está muitas vezes associado a incumprimento. O risco de crédito inclui o risco de regularização, que é o risco de um lado da transação vir a ser regularizado sem que seja recebida a retribuição do cliente ou da contraparte.
  - (b) Risco de mercado é o risco de que o justo valor ou os fluxos de caixa futuros de um instrumento financeiro venham a flutuar devido a alterações nos preços de mercado. Os exemplos de risco de mercado incluem risco de moeda, risco de taxa de juro, risco de preço de mercadoria ou de capital próprio.
  - (c) O risco de liquidez inclui o risco de não ser capaz de comprar ou vender um instrumento financeiro a um preço apropriado de uma maneira oportuna devido a uma falta de mercado para esse instrumento financeiro.
  - (d) O risco operacional relaciona-se com o processamento específico exigido para os instrumentos financeiros. O risco operacional pode aumentar à medida que aumenta a complexidade de um instrumento financeiro, e uma fraca gestão do risco operacional pode aumentar outros tipos de risco. O risco operacional inclui:
    - (i) O risco de que os controlos de confirmação e de reconciliação sejam inadequados resultando em registo incompleto ou não rigoroso de instrumentos financeiros;
    - (ii) Os riscos de que haja documentação inapropriada das transações e monitorização insuficiente destas transações.

- (iii) O risco de que as transações sejam incorretamente registadas, processadas ou o risco gerido e, portanto, não reflitam a economia da negociação geral;
  - (iv) O risco de ser colocada confiança indevida pelo pessoal no rigor das técnicas de valorização, sem adequada revisão, e as transações sejam por isso incorretamente valorizadas ou o seu risco seja indevidamente mensurado;
  - (v) O risco de que o uso de instrumentos financeiros não seja adequadamente incorporado nas políticas e procedimentos de gestão de risco do órgão de gestão;
  - (vi) O risco de perda resultante de processos e sistemas internos inadequados e errados, ou acontecimentos externos, incluindo o risco de fraude tanto de fontes internas como de fontes externas;
  - (vii) O risco de que haja manutenção inadequada ou não oportuna de técnicas de valorização usadas para mensurar os instrumentos financeiros; e
  - (viii) O risco legal, que é um componente do risco operacional e se relaciona com perdas resultantes de uma ação legal ou regulamentar que invalide ou exclua o desempenho pelo utilizador final ou pela sua contraparte segundo os termos do contrato ou acordos respetivos de liquidação. Por exemplo, o risco legal pode surgir de documentação insuficiente ou incorreta relativa ao contrato, uma incapacidade de obrigar a um acordo de liquidação em falência, alterações adversas em leis fiscais, ou estatutos que proíbam as entidades de investir em determinados tipos de instrumentos financeiros.
19. Outras considerações relevantes para os riscos de usar instrumentos financeiros incluem:
- O risco de fraude que pode aumentar se, por exemplo, um empregado numa posição de perpetrar uma fraude financeira compreende não só os instrumentos financeiros como o processo de os contabilizar, mas o órgão de gestão e os encarregados da governação têm um menor grau de compreensão.
  - O risco de que acordos principais de liquidação<sup>8</sup> poderem não ser devidamente refletidos nas demonstrações financeiras.

<sup>8</sup> Uma entidade que contrate um conjunto de transações de instrumentos financeiros com uma única contraparte pode celebrar um acordo global de liquidação com essa contraparte. Tal acordo proporciona uma única regularização líquida de todos os instrumentos financeiros cobertos pelo acordo no caso de incumprimento de qualquer um dos contratos.

- O risco de que alguns instrumentos financeiros possam alterar-se entre posições ativas e passivas durante o seu prazo e de tal alteração poder ocorrer rapidamente.

### **Controlos Relativos a Instrumentos Financeiros**

20. A extensão do uso por uma entidade de instrumentos financeiros e o grau de complexidade dos instrumentos são determinantes importantes do necessário nível de sofisticação do controlo interno da entidade. Por exemplo, as entidades mais pequenas podem usar menos produtos estruturados e processos e procedimentos simples para atingir os seus objetivos.
21. Muitas vezes, é responsabilidade dos encarregados da governação estabelecer a orientação respeitante à extensão do uso de instrumentos financeiros, bem como aprovar e supervisionar os mesmos, embora seja responsabilidade do órgão de gestão gerir e monitorizar as exposições da entidade a esses riscos. O órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação são também responsáveis pela conceção e implementação de um sistema de controlo interno que permita a preparação de demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. O controlo interno de uma entidade sobre instrumentos financeiros é provavelmente mais eficaz quando o órgão de gestão e os encarregados da governação têm:
  - (a) Estabelecido um ambiente de controlo apropriado, ativa participação pelos encarregados da governação no controlo do uso de instrumentos financeiros, uma estrutura organizacional lógica, com a atribuição clara de autoridade e responsabilidade, e políticas e procedimentos de recursos humanos apropriados. Em particular, são necessárias regras claras sobre a extensão até à qual esses responsáveis pelas atividades de instrumentos financeiros têm permissão para atuar. Tais regras dizem respeito a quaisquer restrições legais ou regulamentares sobre o uso de instrumentos financeiros. Por exemplo, determinadas entidades do setor público podem não ter o poder de fazer negócios usando derivados;
  - (b) Estabelecido um processo de gestão do risco relativo à dimensão da entidade e à complexidade dos seus instrumentos financeiros (por exemplo, em algumas entidades pode existir uma gestão formal do risco);
  - (c) Estabelecido um sistema de informação que proporciona aos encarregados da governação uma compreensão da natureza das atividades de instrumentos financeiros e dos riscos associados, incluindo a adequada documentação de transações;
  - (d) Concebido, documentado e implementado um sistema de controlo interno para:

- Proporcionar segurança razoável de que o uso pela entidade de instrumentos financeiros está dentro das suas políticas de gestão do risco;
- Apresentar devidamente os instrumentos financeiros nas demonstrações financeiras;
- Assegurar que a entidade cumpre as leis e regulamentos aplicáveis; e
- Monitorizar o risco.

O Apêndice dá exemplos de controlos que podem existir numa entidade que trata um volume elevado de transações de instrumentos financeiros; e

- (e) Estabelecido políticas contabilísticas apropriadas, incluindo políticas de valorização, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.

22. Os principais elementos dos processos de gestão do risco e controlo interno relativos aos instrumentos financeiros de uma entidade incluem:

- Fixar uma abordagem para definir o nível de exposição que a entidade está disposta a aceitar quando levar a efeito transações de instrumentos financeiros (tal pode ser referido como o seu “apetite ao risco”), incluindo políticas para investimento em instrumentos financeiros e a estrutura de controlo em que são conduzidas as atividades de instrumentos financeiros;
- Estabelecer processos para a documentação e autorização de novos tipos de transações de investimentos financeiros que considerem os riscos contabilísticos, regulamentares, legais, financeiros e operacionais que estejam associados a tais instrumentos;
- Processar transações de instrumentos financeiros, incluindo confirmação e reconciliação de caixa e outros ativos com informações externas, e o processo de pagamentos;
- Segregação de funções entre os que investem ou negociam em instrumentos financeiros e os que são responsáveis pelo processamento, valorização e confirmação de tais instrumentos. Por exemplo, uma função de desenvolvimento de modelos que esteja envolvida em apoiar questões de apreçamento é menos objetiva do que uma que esteja funcional e operacionalmente separada da parte comercial (*front office*);
- Processos e controlos de valorização, incluindo controlos sobre dados obtidos de fontes terceiras de apreçamento; e
- Monitorização de controlos.

23. A natureza dos riscos difere muitas vezes entre as entidades com um grande volume e variedade de instrumentos financeiros e as entidades com apenas algumas transações de instrumentos financeiros. Isso resulta em diferentes abordagens do controlo interno. Por exemplo:
- Tipicamente, uma instituição com grandes volumes de instrumentos financeiros terá um ambiente do tipo sala de negociação em que há comerciais especializados e segregação de funções entre estes e o *back office* (que remete para a função operacional que negocia os dados de verificação que foram conduzidos, assegurando que não são erróneos, e transacionado as necessárias transferências). Em tais ambientes, os comerciais darão tipicamente início a contratos verbalmente por telefone ou por via de plataformas de negociação eletrónicas. Recolher transações relevantes e registar rigorosamente instrumentos financeiros em tal ambiente é significativamente mais desafiante do que para uma entidade com apenas alguns instrumentos financeiros, cuja existência e plenitude pode muitas vezes ser confirmada com uma confirmação bancária com alguns bancos.
  - Por outro lado, as entidades com apenas um pequeno número de instrumentos financeiros não têm muitas vezes segregação de funções, e o acesso ao mercado é limitado. Em tais casos, embora possa ser mais fácil identificar transações de instrumentos financeiros, existe um risco de que o órgão de gestão possa confiar num número limitado de pessoal, que pode aumentar o risco de poderem ser iniciadas transações não autorizadas ou as transações poderem não ser registadas.

### **Plenitude, Rigor e Existência**

24. Os parágrafos 25 a 33 descrevem controlos e processos que podem estar em aplicação em entidades com um grande volume de transações de instrumentos financeiros, incluindo as efetuadas em salas de negociação. Pelo contrário, uma entidade que não tenha um grande volume de transações de instrumentos financeiros pode não ter estes controlos e processos, mas pode em vez de isso confirmar as suas transações com a contraparte ou com a câmara de compensação. Fazendo desta forma pode ser relativamente linear dado que a entidade pode apenas transacionar com uma ou duas contrapartes.

### *Confirmações de Negócios e Câmaras de Compensação*

25. Geralmente, para transações realizadas por instituições financeiras, os termos de instrumentos financeiros são documentados através de confirmações trocadas entre as contrapartes e através de contratos legais. As câmaras de compensação servem para monitorizar a troca de confirmações verificando os negócios e regularizando-os. Uma câmara central de compensação é associada a uma bolsa e as entidades que compensam através de câmaras de

compensação têm tipicamente processos para gerir a informação prestada à câmara de compensação.

26. Nem todas as transações são regularizadas através de tal bolsa. Em muitos outros mercados existe uma prática estabelecida de acordar os termos de transações antes de começar a regularização. Para ser eficaz, este processo necessita de ser processado separadamente daqueles que negociam os instrumentos financeiros para minimizar o risco de fraude. Noutros mercados, as transações são confirmadas após ter começado a regularização e muitas vezes os blocos de confirmação resultam na regularização começar antes de todos os termos terem sido completamente acordados. Isto apresenta risco adicional porque as entidades que transacionam precisam de confiar em meios alternativos de aceitação de negócios. Estes meios podem incluir:
- Obrigar a reconciliações rigorosas entre os registos dos que negociam os instrumentos financeiros e os que os regularizam (é importante uma forte segregação de funções entre os dois) combinada com fortes controlos de supervisão sobre os que negociam os instrumentos financeiros para assegurar a integridade das transações;
  - Rever um resumo da documentação das contrapartes que evidencie os principais termos mesmo que os termos completos não tenham sido aceites; e
  - Rever os lucros e perdas dos comerciais para assegurar que eles reconciliam com o que o *back office* calculou.

#### *Reconciliações com Bancos e Custodiantes*

27. Alguns componentes de instrumentos financeiros, tais como obrigações e ações, podem estar colocados em depositários separados. Além disso, a maioria dos instrumentos financeiros resulta em pagamentos de dinheiro nalgum momento e muitas vezes estes fluxos de caixa começam cedo na vida do contrato. Estes pagamentos e recebimentos de caixa passam através de uma conta bancária da entidade. A reconciliação regular dos registos da entidade com os bancos e custodiantes externos permite que a entidade assegure que as transações são devidamente registadas.
28. Deve ser referido que nem todos os instrumentos financeiros resultam num fluxo de caixa nas fases iniciais da vida do contrato ou são capazes de ser registados numa bolsa ou num custodiante. Quando for este o caso, os processos de reconciliação não identificarão um negócio omitido ou registado sem rigor e os controlos de confirmação são assim mais importantes. Mesmo quando tal fluxo de caixa seja rigorosamente registado nas fases iniciais da vida de um instrumento, tal não assegura que todas as características ou termos do instrumento (por exemplo, a maturidade ou uma opção de término antecipado) tenham sido rigorosamente registados.

29. Além disso, os movimentos de caixa podem ser muito pequenos no contexto da dimensão global do negócio ou do próprio balanço da entidade e podem ser por isso difíceis de identificar. O valor das reconciliações é aumentado quando o departamento financeiro, ou outro pessoal do *back office* revê os lançamentos em todas as contas do razão geral para assegurar que elas são válidas e suportáveis. Este processo contribuirá para identificar se a contrapartida dos lançamentos de caixa relativo aos instrumentos financeiros foi devidamente registada. Rever contas em suspenso e de compensação é importante independentemente do saldo da conta, visto poder haver compensação de saldos de reconciliação na conta.
30. Nas entidades com um elevado volume de transações de instrumentos financeiros, as reconciliações e os controlos de confirmação podem ser automatizados e, se assim for, necessitam de ser aplicados controlos adequados de TI para os suportar. Em particular, são necessários controlos para assegurar que os dados são completa e rigorosamente recolhidos de fontes externas (tais como bancos e custodiantes) e dos registos da entidade e não são adulterados antes ou durante a reconciliação. Também são necessários controlos para assegurar que os critérios em que os lançamentos são feitos são suficientemente restritivos para evitar compensação não rigorosa de itens em reconciliação.

#### *Outros Controlos sobre Plenitude, Rigor e Existência*

31. A complexidade inerente em alguns instrumentos financeiros significa que não será sempre óbvio como devem ser registados nos sistemas da entidade. Nestes casos, o órgão de gestão pode estabelecer processos de controlo para monitorizar políticas que prescrevam como tipos particulares de transações são mensurados, registados e contabilizados. Estas políticas são tipicamente estabelecidas e revistas antecipadamente por pessoal devidamente qualificado que seja capaz de compreender os efeitos totais dos instrumentos financeiros que estão a ser registados.
32. Algumas transações podem ser canceladas ou emendadas após execução inicial. A aplicação de controlos apropriados relativos ao cancelamento ou emenda podem mitigar os riscos de distorção material devido a fraude ou erro. Além disso, uma entidade pode ter um processo em vigor para reconfirmar negócios que sejam cancelados ou emendados.
33. Em instituições financeiras com um elevado volume de negociação, um empregado sénior tipicamente revê diariamente os lucros e perdas nos livros individuais dos comerciais para avaliar se são razoáveis com base no conhecimento do mercado pelo empregado. Fazendo-o pode permitir ao órgão de gestão determinar que negócios particulares não foram completa ou rigorosamente registados, ou pode identificar fraude num dado negócio. É importante que haja procedimentos de autorização de transações que suportem esta revisão mais aprofundada.



## Valorização de Instrumentos Financeiros

### *Requisitos do Relato Financeiro*

34. Em muitos referenciais de relato financeiro, os instrumentos financeiros, incluindo derivados embutidos, são muitas vezes mensurados pelo justo valor para apresentação no balanço, calcular ganhos ou perdas, e/ou para divulgação. Em geral, o objetivo da mensuração pelo justo valor é chegar ao preço pelo qual uma transação normal se realizaria entre participantes de mercado na data da mensuração segundo condições correntes de mercado, isto é, não é o preço da transação para uma liquidação forçada ou venda ao desbarato. Para cumprir este objetivo, toda a informação relevante do mercado deve ser considerada.
35. As mensurações pelo justo valor de ativos financeiros e de passivos financeiros podem ocorrer não só no registro inicial da transação como mais tarde quando haja alterações no valor. As alterações na mensuração pelo justo valor que ocorram ao longo do tempo podem ser tratadas de diferentes formas segundo referenciais de relato financeiro diferentes. Por exemplo, tais alterações podem ser registradas como resultado do período, ou podem ser registradas como resultado integral. Também, dependendo do referencial de relato financeiro aplicável, pode ser exigido que a totalidade do instrumento financeiro ou apenas uma parte dele (por exemplo, um derivado embutido quando é contabilizado separadamente) seja mensurado pelo justo valor.
36. Alguns referenciais de relato financeiro estabelecem uma hierarquia de justo valor para desenvolver uma consistência e comparabilidade crescente nas mensurações pelo justo valor e respectivas divulgações. Os inputs podem ser classificados em diferentes níveis tais como:
- Inputs Nível 1 – Preços cotados (não ajustados) em mercados ativos para ativos financeiros ou passivos financeiros idênticos que a entidade pode aceder à data da mensuração.
  - Inputs Nível 2 – Inputs que não sejam preços cotados incluídos no Nível 1 que sejam observáveis para o ativo financeiro ou o passivo financeiro, quer direta quer indiretamente. Se o ativo financeiro ou o passivo financeiro tiver um termo (contratual) especificado, um input Nível 2 tem de ser observável em substancialmente todo o prazo do ativo financeiro ou passivo financeiro. Os inputs Nível 2 incluem o seguinte:
    - Preços cotados em mercados ativos para ativos financeiros ou passivos financeiros similares.
    - Preços cotados em mercados que não sejam ativos para ativos financeiros ou passivos financeiros idênticos ou similares.
    - Inputs que não sejam preços cotados que sejam observáveis para o ativo financeiro ou passivo financeiro (por exemplo, taxas de juro

e curvas de rendimento observáveis em intervalos vulgarmente cotados, volatilidades implicadas e spreads de crédito).

- Inputs que sejam derivados principalmente de, ou corroborados por, dados de mercado observáveis por correlação com outros meios (inputs corroborados pelo mercado).
- Inputs Nível 3 – Inputs não observáveis para o ativo financeiro ou passivo financeiro. Os inputs não observáveis são usados para mensurar o justo valor quando não estejam disponíveis inputs observáveis, permitindo por esta via situações em que existe pouca, se alguma, atividade do mercado para o ativo financeiro ou o passivo financeiro na data da mensuração.

Em geral, a incerteza de mensuração aumenta à medida que o instrumento financeiro se move do Nível 1 para o Nível 2 ou do Nível 2 para o Nível 3. Inclusivamente, dentro do Nível 2 pode haver um grande intervalo de incerteza de mensuração dependendo da observabilidade dos inputs, da complexidade do instrumento financeiro, da sua valorização, e de outros fatores.

37. Determinados referenciais de relato financeiro podem exigir ou permitir que a entidade ajuste as incertezas de mensuração, a fim de ajustar os riscos que um participante do mercado teria no apreamento para tomar em conta as incertezas dos riscos associados ao apreamento ou aos fluxos de caixa do instrumento financeiro. Por exemplo:

- Ajustamentos do modelo. Alguns modelos podem ter uma deficiência conhecida ou o resultado da calibração pode evidenciar a deficiência para a mensuração pelo justo valor de acordo com o referencial de relato financeiro.
- Ajustamentos do risco de crédito. Alguns modelos não tomam em conta o risco de crédito, incluindo o risco de contraparte ou o próprio risco de crédito.
- Ajustamentos de liquidez. Alguns modelos calculam um preço médio de mercado, mesmo que o referencial de relato financeiro possa exigir o uso de uma quantia de liquidez ajustada tal como um *spread* procura/oferta. Um outro ajustamento, mais de julgamento, de liquidez reconhece que alguns instrumentos financeiros são ilíquidos o que afeta a valorização.
- Outros ajustamentos de risco. Um valor mensurado usando um modelo que não toma em conta todos os outros fatores que os participantes do mercado considerariam no apreamento do instrumento financeiro pode não representar justo valor na data da mensuração, e por isso necessita de ser ajustado separadamente para dar cumprimento ao referencial de relato financeiro aplicável.

Os ajustamentos não são apropriados se ajustarem a mensuração e a valorização do instrumento financeiro fora do justo valor como definido pelo referencial de relato financeiro aplicável, por exemplo por conservantismo.

### *Inputs Observáveis e Não Observáveis*

38. Como mencionado acima, os referenciais de relato financeiro classificam muitas vezes os inputs de acordo com o grau de observabilidade. À medida que a atividade num mercado de instrumentos financeiros declina e a observabilidade de inputs também, aumenta a incerteza de mensuração. A natureza e fiabilidade da informação disponível para suportar a valorização de instrumentos financeiros varia, dependendo da observabilidade de inputs para a sua mensuração, que é influenciada pela natureza do mercado (por exemplo, o nível de atividade do mercado e se é através de uma troca ou ao balcão (*over-the-counter* – OTC). Consequentemente, existe um contínuo da natureza e fiabilidade da prova usada para suportar a valorização, e torna-se mais difícil para o órgão de gestão obter informação para suportar uma valorização quando os mercados se tornam inativos e os inputs se tornam menos observáveis.
39. Quando não estejam disponíveis inputs observáveis, uma entidade usa inputs não observáveis (inputs Nível 3) que refletem o pressuposto do que os participantes do mercado usariam ao apreçar o ativo financeiro ou o passivo financeiro, incluindo pressupostos acerca do risco. Os inputs não observáveis são desenvolvidos usando a melhor informação disponível nas circunstâncias. Ao desenvolver inputs não observáveis, uma entidade pode principiar com os seus próprios dados, que são ajustados se a informação disponível indicar que (a) outros participantes do mercado usariam dados diferentes ou (b) existe algo particular para a entidade que não está disponível aos outros participantes do mercado (por exemplo, uma sinergia específica da entidade).

### *Efeitos de Mercados Inativos*

40. A incerteza de mensuração aumenta e a valorização torna-se mais complicada quando os mercados em que os instrumentos financeiros ou os seus componentes são negociados se tornam inativos. Não existe um ponto claro no qual um mercado ativo se torna inativo embora os referenciais de relato financeiro possam proporcionar orientação neste aspeto. As características de um mercado inativo incluem um declínio significativo no volume e nível da atividade de negociação, os preços disponíveis variam significativamente ao longo do tempo ou entre os participantes do mercado ou os preços não são atuais. Contudo, avaliar se um mercado é inativo requer julgamento.
41. Quando os mercados são inativos, os preços cotados podem estar desatualizados, podem não representar preços que os participantes do mercado

possam negociar ou possam representar transações forçadas (tais como quando se exige que um vendedor venda um ativo para satisfazer requisitos regulamentares ou legais, necessita alienar um ativo imediatamente para criar liquidez, ou a existência de um único potencial comprador, impostas em consequência de restrições legais ou de tempo). Consequentemente, as valorizações são desenvolvidas com base em inputs Nível 2 e Nível 3. Nestas circunstâncias, as entidades podem ter:

- Uma política de valorização que inclua um processo para determinar se estão disponíveis inputs Nível 1;
  - Uma compreensão de como foram calculados preços ou inputs particulares de fontes externas usados como inputs para as técnicas de valorização a fim de avaliar a sua fiabilidade. Por exemplo, num mercado ativo, uma cotação de um corretor de um instrumento financeiro que não tenha tido negociação é provável que reflita transações reais sobre um instrumento financeiro similar, mas, à medida que o mercado se torna menos ativo, a cotação do corretor pode confiar mais em técnicas de valorização próprias para determinar preços:
  - Uma compreensão de como a deterioração das condições de negócio afeta a contraparte bem como se a deterioração das condições de negócio em entidades similares para a contraparte pode indicar que a contraparte não pode cumprir as suas obrigações (isto é, risco de não desempenho);
  - Políticas para ajustar as incertezas de mensuração. Tais ajustamentos podem incluir ajustamentos de modelo, ajustamentos de falta de liquidez, ajustamentos de risco de crédito e outros ajustamentos de risco.
  - A capacidade de calcular o intervalo de desfechos realistas dadas as incertezas envolvidas, por exemplo executando análises de sensibilidade;
  - e
  - Políticas para identificar quando um input de mensuração pelo justo valor se move para um diferente nível da hierarquia do justo valor.
42. Podem encontrar-se dificuldades particulares quando exista um corte severo ou mesmo cessação de negociação em determinados instrumentos financeiros. Nestas circunstâncias, os instrumentos financeiros que tenham sido anteriormente valorizados usando preços de mercado podem necessitar de ser valorizados usando um modelo.

#### *Processo da Valorização do Órgão de Gestão*

43. As técnicas que o órgão de gestão pode usar para valorizar os seus instrumentos financeiros incluem preços observáveis, transações recentes e modelos que usem inputs observáveis e não observáveis. O órgão de gestão pode também fazer uso de:

- (a) Uma fonte terceira de apreçamento, tal como um serviço de apreçamento ou cotação de corretor; ou
- (b) Um perito de valorização.

As fontes terceiras de apreçamento e os peritos de valorização podem usar uma ou mais destas técnicas de valorização.

44. Em muitos referenciais de relato financeiro, a melhor prova do justo valor de um instrumento financeiro encontra-se em transações contemporâneas num mercado ativo (isto é, inputs de Nível 1). Nestes casos, a valorização de um instrumento financeiro pode ser relativamente simples. Os preços cotados de instrumentos financeiros que sejam cotados em bolsas ou negociados de forma líquida em mercados de balcão podem estar disponíveis a partir de fontes tais como publicações financeiras, as próprias bolsas ou fontes terceiras de apreçamento. Quando usar preços cotados, é importante que o órgão de gestão compreenda a base em que é dada a cotação para assegurar que o preço reflete condições de mercado na data da mensuração. Os preços cotados obtidos a partir de publicações ou bolsas podem proporcionar prova suficiente de justo valor quando, por exemplo:

- (a) Os preços não estão desatualizados (por exemplo, se o preço é baseado no último preço negociado e o negócio ocorreu há muito tempo); e
- (b) As cotações são preços pelos quais os negociantes realmente negociam o instrumento financeiro com suficiente frequência e volume.

45. Quando não haja preço corrente de mercado observável para o instrumento financeiros (isto é, input Nível 1) será necessário que a entidade recolha outros indicadores de preço para usar numa técnica de valorização para valorizar o instrumento financeiro. Os indicadores de preço podem incluir:

- Transações recentes, incluindo transações após a data das demonstrações financeiras no mesmo instrumento. Deve-se considerar a necessidade de fazer um ajustamento por alterações nas condições de mercado entre a data de mensuração e a data em que a transação se realizou, dado que estas transações não são necessariamente indicativas das condições de mercado que existiam à data das demonstrações financeiras. Além disso, é possível que a transação represente uma transação forçada e não é por isso indicativa de um preço numa transação normal.
- Transações correntes ou recentes em instrumentos similares, muitas vezes conhecidas como “preço proxy”. Necessitam de ser feitos ajustamentos a este preço para refletir as diferenças entre eles e o instrumento a ser apreçado, por exemplo, para tomar em conta diferenças de liquidez ou risco de crédito entre os dois instrumentos.

- Índices para instrumentos similares. Como no caso de transações em instrumentos similares, necessitarão de ser feitos ajustamentos para refletir a diferença entre o instrumento financeiro que está a ser apreçado e o instrumento a partir do qual o índice usado é derivado.
46. Espera-se que o órgão de gestão documente as suas políticas de valorização e o modelo usado para valorizar um dado instrumento financeiro, incluindo o racional para o(s) modelo(s) usado(s), a seleção de pressupostos na metodologia de valorização e a consideração da entidade sobre se são necessários ajustamentos por incerteza de mensuração.

## Modelos

47. Podem ser usados modelos para valorizar instrumentos financeiros quando o preço não puder ser diretamente observado no mercado. Os modelos podem ser tão simples como uma fórmula de apreçamento de obrigações ou envolver ferramentas de software especificamente desenvolvidas para valorizar instrumentos financeiros com inputs Nível 3. Muitos modelos são baseados em cálculos de fluxos de caixa descontados.
48. Os modelos compreendem uma metodologia, pressupostos e dados. A metodologia descreve regras ou princípios que regem o relacionamento entre as variáveis na valorização. Os pressupostos incluem estimativas de variáveis incertas que são usadas no modelo. Os dados podem compreender informação real ou hipotética acerca do instrumento financeiro ou outros inputs aos instrumentos financeiros.
49. Dependendo das circunstâncias, as matérias que a entidade pode tratar para estabelecer ou validar um modelo para um instrumento incluem:
- O modelo é validado antes da utilização, com revisões periódicas para assegurar que é ainda conveniente para o seu uso pretendido. O processo de validação da entidade pode incluir avaliação de:
    - A solidez teórica da metodologia e a integridade matemática, incluindo a apropriação de parâmetros e sensibilidades.
    - A consistência e plenitude dos inputs do modelo com as práticas do mercado e se estão disponíveis inputs apropriados para uso no modelo.
  - Existem políticas de alteração de controlos, procedimentos e controlos de segurança sobre o modelo apropriadas.
  - O modelo é apropriadamente alterado ou ajustado em tempo útil relativamente a alterações nas condições de mercado.
  - O modelo é periodicamente calibrado, revisto e testado para validade por uma função separada e objetiva. Esta forma é um meio de assegurar

que o output do modelo é uma representação apropriada do valor que os participantes do mercado atribuiriam a um instrumento financeiro.

- O modelo maximiza o uso de inputs observáveis relevantes e minimiza o uso de inputs não observáveis.
- São feitos ajustamentos ao output do modelo para refletir os pressupostos que os participantes do mercado usariam em circunstâncias similares.
- O modelo é adequadamente documentado incluindo as aplicações e limitações pretendidas do modelo e os seus principais parâmetros, dados necessários, resultados de quaisquer análises de validação executadas e quaisquer ajustamentos feitos ao output do modelo.

### Um Exemplo de um Instrumento Financeiro

50. O que se segue descreve como os modelos podem ser aplicados para valorizar um instrumento financeiro vulgar conhecido com um ativo “backed security”.<sup>9</sup> Dado que os ativos suportados por garantias são muitas vezes valorizados em inputs Nível 2 ou Nível 3, eles são frequentemente valorizados usando modelos e envolvem:

- Compreender o tipo de garantia – considerando (a) o colateral subjacente, e (b) os termos da segurança. O colateral subjacente é usado para estimar o momento e as quantias dos fluxos de caixa tais como hipoteca ou juro de cartão de crédito e pagamentos de capital.
- Compreender os termos da garantia – isto inclui avaliar os direitos contratuais de fluxos de caixa, tais como a ordem de reembolso, e quaisquer acontecimentos de incumprimento. A ordem de reembolso muitas vezes conhecida como senioridade, refere-se aos termos que exigem que algumas classes de detores de garantia (dívida sénior) são reembolsadas antes de outros (dívida subordinada). Os direitos de cada classe de detor de garantia para os fluxos de caixa, frequentemente referidos como fluxo de caixa “cascata” juntamente com pressupostos da oportunidade e quantia dos fluxos de caixa são usados para derivar um conjunto de fluxos de caixa estimados para cada classe de detor de garantia. Os fluxos de caixa esperados são então descontados para derivar um justo valor estimado.

51. Os fluxos de caixa de um ativo suportado por garantia podem ser afetados por pré-pagamentos do colateral subjacente e por potencial risco de incumprimento e resultante perda estimada de garantias. Os pressupostos de reembolso, se aplicáveis, são geralmente baseados na avaliação

<sup>9</sup> Um ativo “backed security” é um instrumento financeiro que é suportado por um conjunto de ativos subjacentes (conhecidos como o colateral, tal como contas a receber de cartões de crédito ou empréstimos veículo), e origina valor e rendimento desses ativos subjacentes..

de taxas de juro de mercado para colateral similar com as taxas sobre o colateral subjacente. Por exemplo, se as taxas de juro de mercado para hipotecas declinaram então as hipotecas subjacentes numa garantia podem experimentar taxas mais altas de reembolso do que originalmente esperado. Estimar o potencial incumprimento e perdas severas envolve uma avaliação próxima do colateral subjacente e dos financiadores para estimar taxas de incumprimento. Por exemplo, quando o colateral subjacente compreende hipotecas sobre residências as perdas podem ser afetadas por estimativas de preços de habitação sobre os termos da garantia.

#### Fontes Terceiras de Apreçamento

52. As entidades podem usar fontes terceiras de apreçamento para obter informação de justo valor. A preparação das demonstrações financeiras de uma entidade, incluindo a valorização de instrumentos financeiros e a preparação de divulgações relativas a estes instrumentos, pode exigir perícia que o órgão de gestão não possui. As entidades podem não ser capazes de desenvolver técnicas apropriadas de valorização, incluindo modelos que possam ser usados numa valorização, e podem usar uma fonte terceira de apreçamento para chegar a uma valorização ou para proporcionar divulgações para as demonstrações financeiras. Tal pode ser o caso em entidades mais pequenas ou em entidades que não contratam um grande volume de transações de instrumentos financeiros (por exemplo, instituições não financeiras com departamentos de tesouraria). Mesmo que o órgão de gestão tenha usado uma fonte terceira de apreçamento, o órgão de gestão é em última análise responsável pela valorização.
53. As fontes terceiras de apreçamento podem também ser usadas quando o volume de títulos a apreçar pela entidade ao longo de um curto período de tempo não é possível. Tal é muitas vezes o caso de fundos de investimento negociados que têm de determinar um ativo líquido todos os dias. Em outros casos, o órgão de gestão pode ter o seu próprio processo de apreçamento e usar fontes terceiras de apreçamento para corroborar as suas próprias valorizações.
54. Por uma ou mais destas razões a maioria das entidades usa fontes terceiras de apreçamento quando valoriza títulos quer como uma fonte primária ou como uma fonte de corroboração para as suas próprias valorizações. As fontes externas de apreçamento caem geralmente em duas categorias:
  - Serviços de apreçamento de serviços, incluindo serviços de apreçamento consensuais; e
  - Cotações fornecidas por corretores.



## Serviços de apreçamento

55. Os serviços de apreçamento proporcionam às entidades preços e dados relacionados com preços para uma variedade de instrumentos financeiros, realizando muitas vezes valorizações diárias de números elevados de instrumentos financeiros. Estas valorizações podem ser feitas recolhendo dados e preços do mercado de uma vasta variedade de fontes, incluindo *market makers* e, em certos casos, usando técnicas de valorizações para obter justos valores estimados. Os serviços de apreçamento podem combinar uma variedade de abordagens para chegar a um preço. Os serviços de apreçamento são muitas vezes usados com fontes de preço baseado em inputs Nível 2. Os serviços de apreçamento podem ter fortes controlos sobre como os preços são desenvolvidos e os seus clientes incluem muitas vezes uma larga variedade de participantes, incluindo investidores compradores e vendedores, funções de *back e middle office*, auditores e outros.
56. Os serviços de apreçamento têm muitas vezes um processo formalizado para os clientes questionarem os preços recebidos dos serviços de apreçamento. Estes processos exigem geralmente que o cliente proporcione prova que suporte um preço alternativo, com as questões classificadas com base na qualidade da amostra fornecida. Por exemplo, uma questão baseada numa venda recente desse instrumento de que o serviço de apreçamento não teve conhecimento pode ser resolvida, ao passo que uma questão baseada na própria técnica de valorização do cliente pode ser escrutinada com mais dificuldade. Desta forma, um serviço de apreçamento com um número elevado de participantes importantes, não só do lado da compra como do lado da venda, pode ser capaz de constantemente corrigir preços para melhor refletirem a informação disponível aos participantes do mercado.

## Serviços de apreçamento consensuais

57. Algumas entidades podem usar dados de apreçamento de serviços de apreçamento consensuais. Os serviços de apreçamento consensuais obtêm informação de apreçamento acerca de um instrumento de várias entidades que participam (subscritores). Cada subscritor submete preços ao serviço de apreçamento, O serviço de apreçamento trata esta informação confidencialmente e devolve a cada subscritor o preço de consenso, que é geralmente uma média aritmética dos dados após ter sido empregue uma rotina de limpeza para eliminar os dados espúrios. Para alguns mercados, tais como para derivados exóticos, os preços consensuais podem constituir os melhores dados disponíveis. Porém, muitos fatores são considerados quando se avalia a fidedignidade representacional dos preços consensuais incluindo, por exemplo:

- Se os preços submetidos pelos subscritores refletem transações reais ou apenas preços indicativos baseados nas suas próprias técnicas de valorização.
  - O número de fontes de onde foram obtidos os preços.
  - A qualidade das fontes usadas pelo serviço de apreçamento consensuais.
  - Se os participantes incluem participantes do mercado significativos.
58. Tipicamente, os preços consensuais estão apenas disponíveis aos subscritores que tenham submetido os seus próprios preços ao serviço. Consequentemente, nem todas as entidades terão acesso direto aos preços consensuais. Dado que um subscritor não pode saber como os preços submetidos foram estimados, podem ser necessárias outras fontes de prova além da informação proveniente dos serviços de apreçamento consensuais para o órgão de gestão suportar a sua valorização. Em particular, tal pode ser o caso se as fontes estão a fornecer preços indicativos com base nas suas próprias técnicas de valorização e o órgão de gestão não é capaz de obter um conhecimento de como estas fontes calcularam os seus preços.

#### Cotações fornecidas por corretores

59. Dado que os corretores proporcionam cotações apenas como um serviço acessório para os seus clientes, as cotações que eles fornecem diferem em muitos aspetos dos preços obtidos nos serviços de apreçamento. Os corretores podem não estar dispostos a dar informações acerca do processo usado para desenvolver a sua cotação, mas podem ter acesso a informação sobre transações acerca da qual um serviço de apreçamento possa não ter conhecimento. As cotações do corretor podem ser executáveis ou indicativas. As cotações indicativas são a melhor estimativa do corretor de justo valor, ao passo que uma cotação executável mostra que o corretor está disposto a transacionar a este preço. As cotações executáveis são uma forte prova de justo valor. As cotações indicativas são-no menos devido à falta de transparência no método usado pelo corretor para estabelecer a cotação. Além disso o rigor dos controlos sobre a cotação do corretor diferirá muitas vezes dependendo se ele também detém o mesmo título na sua própria carteira. As cotações de corretor são muitas vezes usadas para títulos com inputs Nível 3 e muitas vezes pode ser a única informação externa disponível.

#### Outras considerações relativas a fontes terceiras de apreçamento

60. Compreender como as fontes de apreçamento calcularam um preço permite ao órgão de gestão determinar se tal informação é conveniente para usar na sua valorização, incluindo como um input a uma técnica de valorização e em que nível de inputs deve ser classificado o título para fins de divulgação. Por exemplo, as fontes terceiras de apreçamento podem valorizar instrumentos

financeiros usando modelos próprios e é importante que o órgão de gestão compreenda a metodologia, pressupostos e dados usados.

61. Se a mensuração de justo valor obtida de fontes terceiras de apreçamento não for baseada em preços correntes de um mercado ativo, será necessário que o órgão de gestão avalie se as mensurações de justo valor são derivadas de uma maneira que seja consistente com o referencial de relato financeiro aplicável. A compreensão do órgão de gestão da mensuração do justo valor inclui:
- Como foi determinada a mensuração de justo valor – por exemplo, se a mensuração de justo valor foi determinada por uma técnica de valorização, a fim de avaliar se é consistente com o objetivo da mensuração de justo valor;
  - Se as cotações são preços indicativos, spread indicativos ou ofertas vinculativas; e
  - Quão frequentemente a mensuração de justo valor é estimada pelas fontes terceiras de apreçamento – a fim de avaliar se ela reflete as condições de mercado à data da mensuração.

Compreender as bases sobre as quais as fontes terceiras de apreçamento determinaram as suas cotações no contexto de um dado instrumento financeiro detido pela entidade, ajuda o órgão de gestão a avaliar a relevância e fiabilidade desta prova para suportar as suas valorizações.

62. É possível que existam disparidades entre indicadores de preços das diferentes fontes. Compreender como os indicadores de preço foram derivados, e investigar estas disparidades, ajudam o órgão de gestão a corroborar a prova usada no desenvolvimento da sua valorização de instrumentos financeiros a fim de avaliar se a valorização é razoável. Fazendo simplesmente a média das cotações fornecidas, sem fazer mais pesquisa, pode não ser apropriado, porque um preço no intervalo pode ser o mais representativo do justo valor e este pode não ser a média. Para avaliar se as suas valorizações de instrumentos financeiros são razoáveis, o órgão de gestão pode:
- Considerar se as transações reais representam transações forçadas em vez de transações entre compradores e vendedores dispostos a negociar. Isto pode invalidar o preço como uma comparação;
  - Analisar os fluxos de caixa esperados futuros do instrumento. Isto pode ser realizado como um indicador do mais relevante dado do apreçamento;
  - Dependendo da natureza do que seja não observável, extrapolar preços observáveis para não observáveis (por exemplo, podem existir preço observados para maturidades até dez anos, mas não depois, mas a curva de preços a dez anos pode ser capaz de ser extrapolada para além de dez anos como um indicador). É necessário cuidado para assegurar que a

extrapolação não seja levada tão longe para além da curva observável que a sua ligação a preços observáveis se torne demasiado ténue para ser fiável;

- Comparar preços dentro de uma carteira de instrumentos financeiros uns com os outros para se assegurar que são consistentes entre instrumentos financeiros similares;
- Usar mais do que um modelo para corroborar os resultados de cada um, tendo em consideração os dados e pressupostos usados em cada; ou
- Avaliar movimentos nos preços dos instrumentos de cobertura e colateral relacionado.

Ao chegar ao seu julgamento quanto à sua valorização, uma entidade pode também considerar outros fatores que possam ser específicos às circunstâncias da própria entidade.

#### Uso de Peritos de Valorização

63. O órgão de gestão pode contratar um perito de valorização de um banco de investimento, corretor ou outra firma de valorização para valorizar alguns ou todos os seus títulos. Ao contrário dos serviços de apreçamento e das cotações dos corretores, geralmente a metodologia e os dados usados estão mais facilmente disponíveis para o órgão de gestão quando contratou um perito para realizar uma valorização em seu nome. Mesmo que o órgão de gestão tenha contratado um perito, o órgão de gestão é em última análise responsável pela valorização usada.

#### *Questões Relativas a Passivos Financeiros*

64. Compreender o efeito do risco de crédito é um aspeto importante da valorização tanto de ativos financeiros como de passivos financeiros. Esta valorização reflete a qualidade do crédito e a força financeira tanto do emitente como de quaisquer financiadores de apoio de crédito. Em alguns referenciais de relato financeiro, a mensuração de um passivo financeiro assume que é transferida para um participante do mercado na data da mensuração. Quando não exista um preço de mercado observável para um passivo financeiro, o seu valor é tipicamente mensurado usando o mesmo método que uma contraparte usaria para mensurar o valor do ativo correspondente, salvo se existirem fatores específicos para o passivo (tal como aumento de crédito de terceiro). Em particular, o risco de crédito próprio da entidade<sup>10</sup> pode muitas vezes ser difícil de mensurar.

---

<sup>10</sup> Risco de crédito próprio é a quantia de alteração do justo valor que não seja atribuível a alterações em condições do mercado.

## **Apresentação e Divulgação sobre Instrumentos Financeiros**

65. A maioria dos referenciais de relato financeiro exige divulgações nas demonstrações financeiras que permitam aos seus utilizadores fazerem avaliações com sentido dos efeitos das atividades de instrumentos financeiros da entidade, incluindo os riscos e incertezas associados aos instrumentos financeiros.
66. A maioria dos referenciais exige a divulgação de informação quantitativa e qualitativa (incluindo políticas contabilísticas) relativa a instrumentos financeiros. Os requisitos contabilísticos das mensurações de justo valor na apresentação e divulgações de demonstrações financeiras são extensivos na maioria dos referenciais de relato financeiro e abrangem mais do que a valorização dos instrumentos financeiros. Por exemplo, as divulgações qualitativas acerca de instrumentos financeiros proporcionam importante informação contextual acerca das características dos instrumentos financeiros e dos seus fluxos de caixa futuros que podem ajudar a informar os investidores acerca dos riscos a que as entidades estão expostas.

### *Categorias de Divulgações*

67. Os requisitos de divulgação incluem:
- (a) Divulgações quantitativas que são derivadas das quantias incluídas nas demonstrações financeiras – por exemplo, categorias de ativos financeiros e de passivos financeiros;
  - (b) Divulgações quantitativas que exigem julgamento significativo – por exemplo, análises de sensibilidade para cada tipo de risco de mercado a que a entidade está exposta; e
  - (c) Divulgações qualitativas – por exemplo, as que descrevem a governação da entidade sobre os instrumentos financeiros; objetivos, controlos, políticas e processos para gerir cada tipo de risco, decorrente dos instrumentos financeiros; e os métodos usados para mensurar os riscos.
68. Quanto mais sensível for a valorização a movimentos de uma variável em particular, tanto mais provável é que a divulgação seja necessária para indicar as incertezas, que rodeiam a valorização. Determinados referenciais de relato financeiro podem também exigir divulgação de análises de sensibilidade, incluindo os efeitos de alterações nos pressupostos usados nas técnicas de valorização da entidade. Por exemplo, as divulgações adicionais exigidas para os instrumentos financeiros com mensurações de justo valor que sejam classificados dentro dos inputs Nível 3 da hierarquia do justo valor têm como finalidade informar os utilizadores das demonstrações financeiras acerca dos efeitos dessas mensurações de justo valor que usam os inputs mais subjetivos.

69. Alguns referenciais de relato financeiro exigem divulgação de informação que permita aos utilizadores das demonstrações financeiras avaliar a natureza e extensão dos riscos decorrentes dos instrumentos financeiros a que a entidade está exposta à data de relato. Esta divulgação pode ser contida nas notas às demonstrações financeiras, ou no debate e análise do órgão de gestão dentro do seu relatório anual com referências cruzadas das demonstrações financeiras auditadas. A extensão da divulgação depende da extensão da exposição da entidade a riscos decorrentes dos instrumentos financeiros. Tal inclui divulgações qualitativas acerca do seguinte:
- As exposições ao risco e como elas surgem, incluindo os possíveis efeitos sobre a futura liquidez da entidade e requisitos colaterais;
  - Os objetivos, políticas e processos da entidade para gerir o risco e os métodos usados para mensurar o risco; e
  - Quaisquer alterações nas exposições ao risco ou objetivos, políticas ou processos para gerir o risco do período anterior.

## **Secção II – Considerações de Auditoria Relativas a Instrumentos Financeiros**

70. Determinados fatores podem tornar a auditoria de instrumentos financeiros particularmente desafiante. Por exemplo:
- Pode ser difícil tanto para o órgão de gestão como para o auditor compreender a natureza dos instrumentos financeiros e para que são usados, e os riscos a que a entidade está exposta.
  - O sentimento e a liquidez do mercado podem alterar-se rapidamente, colocando pressão no órgão de gestão para gerir as suas exposições com eficácia.
  - A evidência que suporta a valorização pode ser difícil de obter.
  - Os pagamentos individuais associados a determinados instrumentos financeiros podem ser significativos, o que pode aumentar o risco de apropriação indevida de ativos.
  - As quantias registadas nas demonstrações financeiras relativas a instrumentos financeiros podem não ser significativas, mas podem existir riscos e exposições significativos associados a estes instrumentos financeiros.
  - Alguns empregados podem exercer influência significativa nas transações de instrumentos financeiros da entidade, em particular os que os seus acordos de remuneração estejam ligados ao rédito das demonstrações financeiras, e possa existir possível confiança indevida nesses indivíduos por outros dentro da entidade.

Estes fatores podem fazer com que riscos e factos relevantes sejam esquecidos, o que pode afetar a avaliação do auditor dos riscos de distorção material, e podem emergir rapidamente riscos latentes, especialmente em condições de mercado adversas.

### **Ceticismo Profissional<sup>11</sup>**

71. É necessário ceticismo profissional para a avaliação crítica da prova de auditoria e ajudar o auditor a ficar alerta para possíveis indicações de faltas de isenção do órgão de gestão. Tal inclui questionar prova de auditoria contraditória e a fiabilidade de documentos, respostas a indagações e a outra informação obtida do órgão de gestão e dos encarregados da governação. Também inclui ficar alerta para condições que possam indicar possível distorção devida a erro ou fraude e considerar a suficiência e apropriação da prova de auditoria obtida à luz das circunstâncias.
72. É necessário aplicar o ceticismo profissional em todas as circunstâncias, e a necessidade de ceticismo profissional aumenta com a complexidade de instrumentos financeiros, por exemplo, com respeito a:
  - Avaliar se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada que possa ser particularmente desafiante quando são usados modelos ou para determinar se os mercados são inativos.
  - Avaliar os julgamentos do órgão de gestão, e o potencial para faltas de isenção do órgão de gestão, na aplicação do referencial de relato financeiro da entidade. Em particular, a escolha do órgão de gestão das técnicas de valorização, uso de pressupostos nas técnicas de valorização, e o tratamento de circunstâncias em que o julgamento do auditor e o julgamento do órgão de gestão diferem.
  - Extrair conclusões baseadas na prova de auditoria obtida, por exemplo avaliar a razoabilidade das valorizações preparadas pelos peritos do órgão de gestão e avaliar se as divulgações das demonstrações financeiras atingem a apresentação apropriada.

### **Considerações de Planeamento<sup>12</sup>**

73. A atenção do auditor quando planeia a auditoria é particularmente quanto ao seguinte:
  - Compreender os requisitos de contabilização e divulgação;
  - Compreender os instrumentos financeiros a que a entidade está exposta e a sua finalidade e riscos:

<sup>11</sup> ISA 200, parágrafo 15

<sup>12</sup> ISA 300, *Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*, trata da responsabilidade do auditor em planear uma auditoria de demonstrações financeiras.

- Determinar se são necessárias habilitações e conhecimentos especializados na auditoria;
- Compreender e avaliar o sistema de controlo interno à luz das transações de instrumentos financeiros da entidade e os sistemas de informação que caiem dentro do âmbito da auditoria;
- Compreender a natureza, papel e atividades da função de auditoria interna;
- Compreender o processo do órgão de gestão para valorizar os instrumentos financeiros, incluindo se o órgão de gestão usou um perito ou uma organização de serviços; e
- Avaliar e responder ao risco de distorção material.

*Compreender os Requisitos de Contabilização e Divulgação*

74. A ISA 540 (Revista) exige que o auditor obtenha um conhecimento dos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável relevante para estimativas contabilísticas, incluindo divulgações relacionadas e quaisquer requisitos regulamentares.<sup>13</sup> Os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável respeitante a instrumentos financeiros podem ser complexos e exigir divulgações extensas. A leitura desta IAPN não substitui um completo conhecimento de todos os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável. Determinados referenciais de relato financeiro exigem a consideração de áreas tais como:

- Contabilidade de cobertura;
- Contabilização dos ganhos e perdas do “Dia” 1;
- Reconhecimento e desreconhecimento de transações de instrumentos financeiros;
- Risco de crédito próprio; e
- Transferência e desreconhecimento do risco, em particular quando a entidade foi envolvida na conceção e estruturação de instrumentos financeiros complexos.

---

<sup>13</sup> ISA 540, parágrafo 13(b)



*Compreender os Instrumentos Financeiros*

75. As características de instrumentos financeiros podem não deixar transparecer determinados elementos do risco e exposição. Obter o conhecimento dos instrumentos em que a entidade investiu ou aos quais está exposta, incluindo as características dos instrumentos, contribui para o auditor identificar se:
- Estão em falta ou registados sem rigor aspetos importantes de uma transação;
  - A valorização parece apropriada;
  - Os riscos neles inerentes são completamente compreendidos e geridos pela entidade; e
  - Os instrumentos financeiros estão apropriadamente classificados em ativos e passivos correntes e não correntes.
76. Exemplos de matérias que o auditor pode considerar quando obtém um conhecimento dos instrumentos financeiros da entidade incluem:
- A que tipos de instrumentos financeiros está exposta a entidade.
  - A utilização que lhes é dada.
  - O conhecimento dos instrumentos financeiros, o seu uso e os requisitos contabilísticos pelo órgão de gestão e, quando apropriado, pelos encarregados da governação.
  - Os seus termos e características exatos de forma que as suas implicações possam ser completamente compreendidas e, em particular, quando estão ligados a transações, o impacto global das transações de instrumentos financeiros.
  - Como encaixam na estratégia global do risco pela entidade.
- Indagações à função de auditoria interna, à função de gestão do risco, se tais funções existirem, e debates com os encarregados da governação podem ajudar a completar o conhecimento do auditor.
77. Em alguns casos, um contrato, incluindo um contrato para um instrumento não financeiro pode conter um derivado. Alguns referenciais de relato financeiro permitem ou exigem que tais derivados “embutidos” sejam separados do contrato de acolhimento em algumas circunstâncias. Compreender o processo do órgão de gestão para identificar e contabilizar derivados embutidos ajudará o auditor a compreender os riscos a que a entidade está exposta.

*Usar Indivíduos com Habilitações e Conhecimentos Especializadas na Auditoria*<sup>14</sup>

78. Uma consideração importante na auditoria que envolva instrumentos financeiros, particularmente instrumentos financeiros complexos, é a competência do auditor. A ISA 220<sup>15</sup> exige que o sócio responsável pelo trabalho fique satisfeito que a equipa de trabalho, e quaisquer peritos do auditor que não façam parte da equipa de trabalho, tenham coletivamente a competência e capacidades apropriadas para realizar o trabalho de auditoria de acordo com as normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis e que permitam que seja emitido um relatório apropriado nas circunstâncias. Adicionalmente, os requisitos éticos relevantes<sup>16</sup> exigem que o auditor determine se a aceitação do trabalho cria quaisquer ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais, incluindo a competência profissional e zelo devido. O parágrafo 79 adiante dá exemplos dos tipos de matérias que podem ser relevantes para as considerações do auditor no contexto de instrumentos financeiros.
79. Consequentemente, auditar instrumentos financeiros pode exigir envolvimento de um ou mais peritos ou especialistas, por exemplo, nas áreas de:
- Compreender os instrumentos financeiros usados pela entidade e as suas características, incluindo o seu nível de complexidade. Pode ser necessário usar habilitações e conhecimentos especializados na verificação se todos os aspetos dos instrumentos financeiros e respetivas considerações foram capturados nas demonstrações financeiras, e avaliar se foi feita divulgação adequada de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável sempre que se exige a divulgação de riscos.
  - Compreender o referencial de relato financeiro aplicável, especialmente quando existam áreas conhecidas a serem sujeitas a interpretações que diferem, ou a prática é inconsistente ou em desenvolvimento.
  - Compreender as implicações legais, regulamentares e fiscais que resultam dos instrumentos financeiros, incluindo se os contratos

---

<sup>14</sup> Quando a perícia de tal pessoa é em auditoria e contabilidade, independentemente se for interno ou externo à firma, esta pessoa é considerada como fazendo parte da equipa de trabalho e está sujeita aos requisitos da ISA 220, *Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*. Quando a perícia de tal pessoa é num campo que não seja contabilidade ou auditoria, tal pessoa é considerada ser um perito do auditor e aplicam-se as disposições da ISA 620, *Usar o Trabalho de um Perito do Auditor*. A ISA 620 explica que distinguir áreas especializadas de contabilidade ou auditoria e perícia noutras áreas, será uma matéria de julgamento profissional, mas refere que a distinção pode ser feita entre perícia em métodos de contabilidade para instrumentos financeiros (perícia de contabilidade e auditoria) e perícia em técnicas de valorização complexas para instrumentos financeiros (perícia num campo que não seja contabilidade ou auditoria).

<sup>15</sup> ISA 220, parágrafo 14

<sup>16</sup> *Código de Ética para Profissionais de Contabilidade e Auditoria*, do IESBA, parágrafos 210.1 e 210.6

podem ser obrigatórios pela entidade (por exemplo rever os contratos subjacentes pode exigir habilitações e conhecimentos especializados).

- Avaliar os riscos inerentes a um instrumento financeiro.
  - Ajudar a equipa de trabalho a recolher prova que suporte às valorizações do órgão de gestão ou desenvolver um ponto de estimativa ou intervalo, especialmente quando o justo valor é determinado por um modelo complexo, quando os mercados estão inativos e são difíceis de obter dados e pressupostos, quando são usados inputs não observáveis, ou quando o órgão de gestão usou um perito.
80. A natureza e uso de tipos particulares de instrumentos financeiros, a complexidade associada aos requisitos contabilísticos, e as condições do mercado podem conduzir a uma necessidade de a equipa de trabalho consultar<sup>17</sup> outros profissionais de contabilidade e auditoria, dentro ou fora da firma, com perícia técnica e experiência relevantes em contabilidade e auditoria, tendo em conta fatores como:
- As capacidades e competência da equipa de trabalho, incluindo a experiência dos membros da equipa de trabalho.
  - Os atributos dos instrumentos financeiros usados pela entidade.
  - A identificação de circunstâncias ou riscos não usuais no trabalho, bem como a necessidade de julgamento profissional, particularmente com respeito a materialidade e riscos significativos.
  - Condições do mercado.

### *Compreender o Controlo Interno*

81. A ISA 315 (Revista) estabelece os requisitos para o auditor compreender a entidade e o seu ambiente, incluindo o seu controlo interno. Obter o conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo seu o controlo interno, é um processo contínuo e dinâmico de recolha, atualização e análise da informação ao longo da auditoria. A compreensão obtida permite que o auditor identifique e avalie os riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e ao nível de asserção, proporcionando por esta via uma base para conceber e implementar respostas aos riscos avaliados de distorção material. O volume e variedade de transações de instrumentos financeiros de uma entidade tipicamente determina a natureza e extensão dos controlos que podem existir numa entidade. O conhecimento de como os instrumentos financeiros são monitorizados e controlados ajuda o auditor

<sup>17</sup> O parágrafo 18(b) da ISA 220 exige que o sócio responsável pelo trabalho se certifique que os membros da equipa de trabalho fizeram consultas apropriadas no decurso do trabalho, não só no seio da equipa de trabalho mas também entre a equipa de trabalho e outros no nível apropriado dentro ou fora da firma.

a determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria. O Apêndice a esta Recomendação descreve os controlos que podem existir numa entidade que trate um elevado volume de transações de instrumentos financeiros.

*Compreender a Natureza, Papel e Atividades da Função de Auditoria Interna*

82. Em muitas grandes entidades, a função de auditoria interna pode realizar trabalho que permita ao órgão de gestão e aos encarregados de governação rever e avaliar os controlos internos da entidade relativos ao uso de instrumentos financeiros. A função de auditoria interna pode ajudar a identificar os riscos de distorção material devido a fraude ou erro. Porém, o conhecimento e competências exigidos de uma função de auditoria interna para compreender e realizar procedimentos que proporcionam segurança ao órgão de gestão ou aos encarregados da governação sobre o uso pela entidade de instrumentos financeiros são de uma forma geral completamente diferentes dos necessários para outras partes do negócio. A extensão até à qual a função de auditoria interna tem o conhecimento e a competência para cobrir, e tem de facto coberto, as atividades de instrumentos financeiros da entidade, bem como a competência e objetividade da função de auditoria interna, é uma consideração relevante na determinação pelo auditor sobre se a função de auditoria interna é provavelmente relevante para a estratégia global de auditoria e para o plano de auditoria.
83. Os aspetos em que o trabalho da função de auditoria interna pode ser relevante são:<sup>18</sup>
- Desenvolvimento de uma visão geral da extensão do uso de instrumentos financeiros;
  - Avaliação da apropriação de políticas e procedimentos e do seu cumprimento pelo órgão de gestão;
  - Avaliação da eficácia operacional das atividades de controlo de instrumentos financeiros;
  - Avaliação dos sistemas relevantes para as atividades de instrumentos financeiros; e
  - Avaliação sobre se são identificados, avaliados e geridos novos riscos relativos aos instrumentos financeiros.

---

<sup>18</sup> Trabalho efetuado em funções tais como a função de gestão do risco, funções de revisão de modelos, e controlo do produto, podem também ser relevantes.

### *Compreender a Metodologia do Órgão de Gestão para a Valorização de Instrumentos Financeiros*

84. A responsabilidade do órgão de gestão pela preparação das demonstrações financeiras inclui aplicar os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável para a valorização de instrumentos financeiros. A ISA 540 (Revista) exige que o auditor obtenha conhecimento de como o órgão de gestão faz as estimativas contábilísticas e dos dados em que as estimativas contábilísticas se baseiam.<sup>19</sup> A abordagem do órgão de gestão para a valorização também tem em consideração a seleção de uma metodologia de valorização apropriada e o nível de prova que se espera estar disponível. Para cumprir o objetivo de uma mensuração de justo valor a entidade desenvolve uma metodologia de valorização para mensurar o justo valor dos instrumentos financeiros que considere toda a informação de mercado relevante que esteja disponível. Um conhecimento completo do instrumento financeiro que está a ser valorizado permite que a entidade identifique e avalie a informação de mercado relevante disponível acerca de instrumentos idênticos ou similares que deva ser incorporada na metodologia de valorização.

### **Avaliar e Responder aos Riscos de Distorção Material**

#### *Considerações Gerais Relativas a Instrumentos Financeiros*

85. A ISA 540 (Revista)<sup>20</sup> explica que o grau de incerteza de estimação afeta o risco de distorção material das estimativas contábilísticas. O uso de instrumentos financeiros mais complexos, tais com os que têm um alto nível de incerteza e variabilidade dos fluxos de caixa futuros, pode conduzir a um risco acrescido de distorção material particularmente no que respeita a valorização. Outras matérias que afetam o risco de distorção material incluem:
- O volume de instrumentos financeiros a que a entidade está exposta.
  - Os termos dos instrumentos financeiros, incluindo se o próprio instrumento financeiro inclui outros instrumentos financeiros.
  - A natureza dos instrumentos financeiros.

<sup>19</sup> ISA 540 (Revista), parágrafo 13(h)(ii)

<sup>20</sup> ISA 540 (Revista), parágrafo 2

*Fatores de Risco de Fraude*<sup>21</sup>

86. Podem existir incentivos para os empregados fazerem relato financeiro fraudulento quando os esquemas de remuneração sejam dependentes do retorno proveniente do uso de instrumentos financeiros. Compreender como as políticas de remuneração de uma entidade interagem com o apetite ao risco, e os incentivos que tal pode criar para o órgão de gestão e comerciais, pode ser importante na avaliação do risco de fraude.
87. Condições de mercado difíceis podem dar origem a incentivos acrescidos para o órgão de gestão ou empregados fazerem relato financeiro fraudulento para proteger bônus pessoais, para esconder fraude ou erro de empregados, para evitar violação de regulamentos, limites de liquidez ou de empréstimos concedidos ou para evitar relatar prejuízos. Por exemplo, em alturas de instabilidade do mercado, podem surgir perdas inesperadas a partir de flutuações extremas nos preços de mercado, de fraquezas não previstas em preços de ativos, através de deficientes avaliações de negócios, ou por outras razões. Além disso, dificuldades de financiamento criam pressões ao órgão de gestão no que respeita à solvência do negócio.
88. A apropriação indevida de ativos e o relato financeiro fraudulento podem envolver muitas vezes derrogação de controlos que de outra forma podem parecer estar a operar com eficácia. Tal pode incluir derrogação de controlos sobre dados, pressupostos, e controlos detalhados de processos que dão azo a que se escondam prejuízos e furtos. Por exemplo, condições de mercado difíceis podem aumentar a pressão para encobrir ou cancelar negócios quando tentam recuperar prejuízos.

*Avaliar o Risco de Distorção Material*

89. A avaliação pelo auditor dos riscos identificados ao nível de asserção de acordo com a ISA 315 (Revista) inclui avaliar a conceção e implementação do controlo interno. Proporciona uma base para considerar a abordagem de auditoria apropriada para conceber e realizar procedimentos de auditoria adicionais de acordo com a ISA 330, incluindo tanto procedimentos substantivos como testes de controlos. A abordagem feita é influenciada pela compreensão pelo auditor do controlo interno relevante para a auditoria, incluindo a robustez do ambiente de controlo e de qualquer função de gestão do risco, a dimensão e complexidade das operações da entidade e se a avaliação do auditor dos riscos de distorção material inclui a expectativa de que os controlos estão a operar com eficácia.

---

<sup>21</sup> Ver a ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude Numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, para requisitos e orientação que tratam de fatores de risco de fraude.

90. A avaliação pelo auditor do risco de distorção material ao nível de asserção pode alterar-se no decurso da auditoria logo que seja obtida informação adicional. Permanecer alerta durante a auditoria, por exemplo, ao inspecionar registos ou documentos pode ajudar o auditor a identificar acordos ou outras informações que possam indicar a existência de instrumentos financeiros que o órgão de gestão não tenha previamente identificado ou divulgado ao auditor. Tais registos e documentos podem incluir, por exemplo:
- Atas de reuniões dos encarregados da governação; e
  - Faturas específicas de consultores profissionais da entidade, e a correspondência com os mesmos.

*Fatores a Considerar na Determinação Se, e em que Extensão, Testar a Eficácia Operacional dos Controlos*

91. Uma expectativa de que os controlos estão a operar com eficácia pode ser mais comum quando se trata de uma instituição financeira com controlos bem estabelecidos, e por isso o teste aos controlos pode ser um meio eficaz de obter prova de auditoria. Quando uma entidade tiver uma função de negociação, só testes substantivos podem não proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada devido ao volume de contratos e aos diferentes sistemas usados. Os testes aos controlos, porém, não serão suficientes por si só dado que pela ISA 330 é exigido ao auditor que conceba e realiza procedimentos substantivos para cada classe material de transações, saldos de contas e divulgações.<sup>22</sup>
92. As entidades com um elevado volume de negociação e de uso de instrumentos financeiros podem ter controlos mais sofisticados e uma função de gestão de risco eficaz, e por isso é mais provável que o auditor possa testar controlos para obter prova acerca:
- Da ocorrência, plenitude, rigor, e corte das transações; e
  - Da existência, direitos e obrigações, e plenitude de saldos de contas.
93. Nas entidades com relativamente poucas transações de instrumentos financeiros:
- O órgão de gestão e os encarregados da governação podem ter apenas um conhecimento limitado de instrumentos financeiros e da forma como afetam o negócio;
  - A entidade pode ter apenas alguns tipos diferentes de instrumentos com pouca ou nenhuma interação entre eles;

<sup>22</sup> ISA 330, parágrafo 18

- Não é provável ter um ambiente de controlo complexo (por exemplo, os controlos descritos no Apêndice podem não estar em vigor na entidade);
  - O órgão de gestão pode usar informação de fontes terceiras de apreçamento para valorizar os seus instrumentos; e
  - Os controlos sobre o uso de informação de fontes terceiras de apreçamento podem ser menos sofisticados.
94. Quando uma entidade tem relativamente poucas transações envolvendo instrumentos financeiros, pode ser relativamente fácil para o auditor obter conhecimento dos objetivos da entidade para usar os instrumentos financeiros e as características dos instrumentos. Nestas circunstâncias, muita da prova de auditoria é provavelmente de natureza substantiva, o auditor pode realizar a maior parte do trabalho de auditoria no final do ano, e é provável que as confirmações de terceiros proporcionem prova em relação à plenitude, rigor e existência das transações.
95. Ao chegar a uma decisão sobre a natureza, oportunidade e extensão dos testes aos controlos, o auditor pode considerar fatores como:
- A natureza, frequência, e volume das transações de instrumentos financeiros;
  - A robustez dos controlos, incluindo se os controlos estão apropriadamente concebidos para responder aos riscos associados ao volume de transações de instrumentos financeiros da entidade e se existe uma estrutura de governação sobre as atividades de instrumento financeiro da entidade;
  - A importância de determinados controlos para os objetivos globais de controlo e processos em vigor na entidade, incluindo a sofisticação dos sistemas de informação para suportar as transações de instrumentos financeiros;
  - A monitorização dos controlos e deficiências identificados em procedimentos de controlo;
  - Os aspetos que os controlos se destinam a tratar, por exemplo, controlos relativos ao exercício de julgamento comparados com controlos sobre dados de suporte. Os testes substantivos são provavelmente mais eficazes do que confiar em controlos relacionados com o exercício de julgamento;
  - A competência dos indivíduos envolvidos nas atividades de controlo, por exemplo, se a entidade tem capacidade adequada, incluindo durante os períodos de stress, e capacidade de estabelecer e verificar as valorizações relativamente aos instrumentos financeiros aos quais está exposta;
  - A frequência de desempenho dessas atividades de controlo;
  - O nível de precisão que os controlos pretendem atingir;



- A prova de desempenho das atividades de controle; e
- A oportunidade das principais transações de instrumentos financeiros, por exemplo, se estão próximas do final do período.

### *Procedimentos Substantivos*

96. A conceção de procedimentos substantivos inclui a consideração sobre:

- O uso de procedimentos analíticos<sup>23</sup> — Se bem que os procedimentos analíticos realizados pelo auditor possam ser eficazes como procedimentos de avaliação do risco para proporcionar ao auditor informação acerca do negócio da entidade, eles podem ser menos eficazes como procedimentos substantivos realizados isoladamente. Tal acontece porque a complexa interligação dos canais de valorização ofusca muitas vezes quaisquer tendências não usuais que possam surgir.
- Transações não rotineiras — Muitas transações financeiras são contratos negociados entre uma entidade e a sua contraparte (muitas vezes conhecida como “ao balcão” ou OTC). Na medida em que as transações de instrumentos financeiros não sejam de rotina e fora das atividades normais da entidade, uma abordagem de auditoria substantiva pode ser o meio mais eficaz de atingir os objetivos planeados de auditoria. Nos casos em que as transações de instrumentos financeiros não sejam realizadas de forma rotineira, as respostas do auditor ao risco avaliado, incluindo a conceção e realização de procedimentos de auditoria, têm em consideração a possível falta de experiência da entidade nesta área.
- Disponibilidade da prova — Por exemplo, quando uma entidade usa uma fonte terceira de apreçamento, a prova respeitante às asserções relevantes das demonstrações financeiras pode não estar disponível pela entidade.
- Procedimentos efetuados em outras áreas de auditoria — os procedimentos efetuados em outras áreas das demonstrações financeiras podem proporcionar prova acerca da plenitude das transações de instrumentos financeiros. Estes procedimentos podem incluir testes de recebimentos e pagamentos de caixa subsequentes, e pesquisa de passivos não registados.
- Seleção de itens para teste — Em alguns casos, a carteira de instrumentos financeiros compreenderá instrumentos com complexidade e risco variáveis. Em tais casos, pode ser útil a amostragem de julgamento.

<sup>23</sup> ISA 315 (Revised), paragraph 6(b), requires the auditor to apply analytical procedures as risk assessment procedures to assist in assessing the risks of material misstatement in order to provide a basis for designing and implementing responses to the assessed risks. ISA 520, *Analytical Procedures*, paragraph 6, requires the auditor to use analytical procedures in forming an overall conclusion on the financial statements. Analytical procedures may also be applied at other stages of the audit.

97. Por exemplo, no caso de um título garantido por ativo, ao responder aos riscos de distorção material de tal título, o auditor pode considerar executar alguns dos seguintes procedimentos de auditoria:
- Examinar a documentação contratual para compreender os termos do título, o colateral subjacente e os direitos de cada classe de detentor de título.
  - Indagar acerca do processo do órgão de gestão para estimar os fluxos de caixa.
  - Avaliar a razoabilidade dos pressupostos, tais como taxas de pré-pagamento, taxas de incumprimento e atividades em perda.
  - Obter o conhecimento do método usado para determinar a cascata de fluxos de caixa.
  - Comparar os resultados da mensuração de justo valor com as valorizações de outros títulos com colateral e termos subjacentes similares.
  - Reexecutar cálculos.

#### *Testes de Finalidade Dupla*

98. Embora a finalidade de um teste aos controles seja diferente da finalidade de um teste de detalhe, pode ser eficaz executar ambos ao mesmo tempo, por exemplo:
- Efetuar um teste aos controles e um teste de detalhe sobre a mesma transação (por exemplo, testar se um contrato assinado foi mantido e se os detalhes do instrumento financeiro foram apropriadamente recolhidos numa folha resumo); ou
  - Testar controles quando se testa o processo do órgão de gestão de fazer estimativas de valorização.

#### *Oportunidade dos Procedimentos de Auditoria*<sup>24</sup>

99. Após avaliar os riscos associados aos instrumentos financeiros, a equipa de trabalho determina a oportunidade dos testes aos controles e dos procedimentos de auditoria planeados. A oportunidade dos testes planeados varia em função de um conjunto de fatores, incluindo a frequência da operação de controlo, a importância da atividade que está a ser controlada e o respetivo risco de distorção material.
100. Embora seja necessário efetuar a maior parte dos procedimentos de auditoria em relação à valorização e apresentação no final do período, os procedimentos

---

<sup>24</sup> Os parágrafos 11, 12, 22 e 23 da ISA 330 estabelecem os requisitos quando o auditor realiza procedimentos num período intercalar e explica como tal prova de auditoria pode ser usada.

de auditoria em relação a outras asserções tais como a plenitude e existência podem utilmente ser testados num período intercalar. Por exemplo, podem ser efetuados testes aos controlos num período intercalar para mais controlos de rotina, tal como controlos de TI e autorizações para novos produtos. Pode também ser eficaz testar a eficácia operacional dos controlos sobre a aprovação de novos produtos recolhendo prova do nível apropriado do órgão de gestão para assinar um novo instrumento financeiro para um período intercalar.

101. Os auditores podem efetuar alguns testes sobre modelos com referência a uma data intercalar, por exemplo, comparando o output do modelo com transações de mercado. Outro possível procedimento intercalar para instrumentos com inputs observáveis é testar a razoabilidade da informação de apreçamento prestada por uma fonte terceira de apreçamento.
102. As áreas de julgamento mais significativo são muitas vezes testadas próximas do (ou no) final do período dado que:
  - As valorizações podem alterar significativamente num curto período de tempo, tornando difícil comparar e reconciliar saldos intercalares com informação comparável à data do balanço;
  - Uma entidade pode envolver-se num crescente volume de transações de instrumentos financeiro entre o período intercalar e o final do ano;
  - Os lançamentos manuais de diário só podem apenas ser feitos após o final do período contabilístico; e
  - As transações não rotineiras ou significativas podem realizar-se perto do final do período contabilístico.

*Procedimentos Relativos a Plenitude, Rigor, Existência, Ocorrência, e Direitos e Obrigações*

103. Muitos dos procedimentos do auditor podem ser usados para tratar uma variedade de asserções. Por exemplo, os procedimentos para tratar a existência de um saldo de conta no final do período também tratam da ocorrência de uma classe de transações, e podem também ajudar a estabelecer o devido corte de operações. Isto porque os instrumentos financeiros decorrem de contratos legais e, ao verificar o rigor do registo das transações, o auditor pode também verificar a existência, e obter prova para suportar a ocorrência das asserções de direitos e obrigações ao mesmo tempo, e confirmar que as transações estão registadas no período contabilístico correto.
104. Os procedimentos que podem proporcionar prova de auditoria para suportar as asserções de plenitude, rigor e existência incluem:

- Confirmações externas<sup>25</sup> de contas bancárias, negócios e de custódia. Tal pode ser feito por confirmação direta com a contraparte (incluindo o uso de confirmações bancárias), em que uma resposta é enviada para o auditor diretamente. Alternativamente, esta informação pode ser obtida dos sistemas da contraparte por meio de um alimentador de dados. Quando tal é feito, podem ser considerados pelo auditor os controlos para evitar adulteração dos sistemas informáticos através dos quais é transmitida a informação ao avaliar a fiabilidade da prova proveniente da confirmação. Se não forem recebidas confirmações, o auditor pode ser capaz de obter prova revendo contratos e testando os controlos relevantes. Porém, as confirmações externas muitas vezes não proporcionam prova de auditoria adequada com respeito à asserção de valorização embora possam ajudar a identificar quaisquer acordos laterais.
- Rever reconciliações de declarações ou de alimentadores de dados de custodiantes com os próprios registos da entidade. Isto pode necessitar de avaliação dos controlos de TI à volta e dentro dos processos de reconciliação automatizados e avaliar se os itens reconciliados estão devidamente compreendidos e resolvidos.
- Rever lançamentos de diário e os controlos sobre o registo de tais lançamentos. Isto pode ajudar a:
  - Determinar se os lançamentos foram feitos por empregados que não sejam os autorizados para o fazer.
  - Identificar lançamentos de fim do período não usuais ou não apropriados que possam ser relevantes para o risco de fraude.
- Ler contratos individuais e rever documentação de suporte das transações de instrumentos financeiros da entidade, incluindo registos contabilísticos, verificando por este meio a existência, direitos e obrigações. Por exemplo, um auditor pode ler contratos individuais associados a instrumentos financeiros e rever a documentação de suporte, incluindo os lançamentos contabilísticos feitos quando o contrato foi inicialmente registado, e pode também subsequentemente rever os lançamentos contabilísticos feitos para efeitos de valorização. Fazendo desta forma permite que o auditor avalie se a complexidade inerente a uma transação foi completamente identificada e refletida nas contas. Os acordos legais e os seus riscos associados necessitam

---

<sup>25</sup> A ISA 505, *Confirmações Externas*, trata do uso pelo auditor de procedimentos de confirmação externa para obter prova de auditoria de acordo com os requisitos das ISA 330 e ISA 500, *Prova de Auditoria*. Ver também o Staff Audit Practice Alert, *Emerging Practice Issues Regarding the Use of External Confirmations in an Audit of Financial Statements*, emitido em Novembro de 2009.

de ser considerados pelos indivíduos com competência adequada para assegurar que existem direitos.

- Testar controlos, por exemplo, reexecutando controlos.
- Rever os sistemas de gestão de reclamações da entidade. Transações não registadas podem resultar na falha da entidade em fazer um pagamento de caixa a uma contraparte, e podem ser detetadas revendo as reclamações recebidas.
- Rever os acordos de compensação principais para identificar instrumentos não registados.

105. Estes procedimentos são particularmente importantes para alguns instrumentos financeiros, tais como derivados ou garantias. Isto porque eles podem não ter um grande investimento inicial, o que significa que pode ser difícil identificar a sua existência. Por exemplo, derivados embutidos estão muitas vezes contidos em contratos de instrumentos não financeiros, que podem não estar incluídos em procedimentos de confirmação.

## Valorização de Instrumentos Financeiros

### *Requisitos de Relato Financeiro*

106. Os referenciais de relato financeiro de apresentação apropriada usam muitas vezes hierarquias de justo valor, por exemplo as usadas nas IFRS e nos US GAAP. Isto geralmente significa que o volume e detalhe das divulgações exigidas aumenta à medida que o nível de incerteza de mensuração também aumenta. A distinção entre os níveis na hierarquia pode exigir julgamento.
107. O auditor pode achar útil obter uma compreensão da forma como os instrumentos financeiros se relacionam com a hierarquia do justo valor. Geralmente, o risco de distorção material e o nível dos procedimentos de auditoria a aplicar aumenta à medida que o nível de incerteza de mensuração aumenta. O uso de inputs Nível 3, e de alguns Nível 2 da hierarquia do justo valor pode ser um guia útil para o nível de incerteza de mensuração. Os inputs Nível 2 variam desde os que são facilmente obtidos para os que são mais próximos dos inputs Nível 3. O auditor avalia a prova de auditoria e compreende não só a hierarquia do justo valor como o risco de falta de isenção do órgão de gestão na classificação dos instrumentos financeiros na hierarquia do justo valor.
108. De acordo com a ISA 540 (Revista),<sup>26</sup> o auditor considera as políticas e metodologia de valorização da entidade para dados e pressupostos usados na metodologia de valorização. Em muitos casos, o referencial de relato financeiro aplicável não prescreve a metodologia de valorização. Quando

<sup>26</sup> ISA 540 (Revista), parágrafo 13(h)(ii)

for este o caso, as matérias que podem ser relevantes para a compreensão pelo auditor da forma como o órgão de gestão valoriza os instrumentos financeiros, incluem, por exemplo:

- Se o órgão de gestão tem uma política de valorização formal e, em caso afirmativo, se a técnica de valorização usada para um instrumento financeiro está apropriadamente documentada de acordo com essa política;
- Quais os modelos que podem dar origem ao maior risco de distorção material;
- Como o órgão de gestão considerou a complexidade da valorização do instrumento financeiro ao selecionar uma dada técnica de valorização;
- Se existe um maior risco de distorção material porque o órgão de gestão desenvolveu internamente um modelo a ser usado para valorizar instrumentos financeiros ou se se afasta de uma técnica vulgarmente usada para valorizar um dado instrumento financeiro;
- Se o órgão de gestão fez uso de uma fonte terceira de apreçamento;
- Se os envolvidos no desenvolvimento e aplicação da técnica de valorização têm a competência e perícia apropriadas para o fazer, incluindo se foi usado um perito do órgão de gestão; e
- Se existem indicadores de falta de isenção do órgão de gestão na seleção da técnica de valorização a ser usada.

*Avaliar o Risco de Distorção Material Relacionado com a Valorização*

109. Quando o auditor avalia se as técnicas de valorização usadas por outros participantes do mercado são apropriadas nas circunstâncias, e se os controles sobre as técnicas de valorização estão em vigor, os fatores a considerar podem incluir:

- Se as técnicas de valorização são vulgarmente usadas por outros participantes do mercado e demonstraram anteriormente proporcionar uma estimativa razoável de preços obtidos em transações de mercado;
- Se as técnicas de valorização operam como pretendido e não existem falhas na sua conceção, particularmente sob condições extremas, e se foram objetivamente validadas. Indicadores de falhas incluem movimentos inconsistentes relativos a referências (*benchmarks*);
- Se as técnicas de valorização têm em conta os riscos inerentes aos instrumentos financeiros que estão a ser valorizados, incluindo a valia de crédito da contraparte, e o próprio risco de crédito no caso das técnicas de valorização usadas para mensurar os passivos financeiros;

- Como são calibradas as técnicas de valorização para o mercado, incluindo a sensibilidade das técnicas de valorização a alterações nas variáveis;
- Se as variáveis e pressupostos do mercado são usados de forma consistente e se novas condições justificam uma alteração nas técnicas de valorização, variáveis do mercado e pressupostos usados;
- Se as análises de sensibilidade indicam que as valorizações se alterariam significativamente apenas com pequenas ou moderadas alterações nos pressupostos;
- A estrutura organizacional, tal como a existência de um departamento interno responsável por desenvolver modelos para valorizar determinados instrumentos financeiros, particularmente quando estejam envolvidos inputs Nível 3. Por exemplo, uma função de desenvolvimento de modelos que esteja envolvida na ajuda do apreçamento é menos objetiva do que uma que esteja funcional e organizacionalmente segregada do *back office*; e
- A competência e objetividade dos responsáveis pelo desenvolvimento e aplicação das técnicas de valorização, incluindo a experiência relativa do órgão de gestão com dados modelos que possam ser recentemente desenvolvidos.

O auditor (ou o perito do auditor) pode também desenvolver independentemente uma ou mais técnicas de valorização para comparar o seu output com o das técnicas de valorização usadas pelo órgão de gestão.

### Riscos Significativos

110. O processo de avaliação do risco pode conduzir o auditor a identificar um ou mais riscos significativos relativos à valorização de instrumentos financeiros, quando existam qualquer das seguintes circunstâncias:
- Elevada incerteza de mensuração relativa à valorização de instrumentos financeiros (por exemplo, aqueles com inputs não observáveis).<sup>27</sup>
  - Falta de prova suficiente para suportar a valorização do órgão de gestão dos seus instrumentos financeiros;
  - Falta de conhecimento do órgão de gestão dos seus instrumentos financeiros ou de perícia necessária para valorizar adequadamente esses

<sup>27</sup> Quando auditor determinar que a elevada incerteza de mensuração relacionada com a valorização de instrumentos financeiros complexos dá origem a um risco significativo, a ISA 540 (Revista) exige que o auditor realize procedimentos substantivos e avalie a adequação da divulgação da sua incerteza de estimação. Ver ISA 540 (Revista), parágrafos 17, 22 a 26 e 31.

instrumentos, incluindo a capacidade para determinar se são necessários ajustamentos à valorização;

- Falta de compreensão do órgão de gestão de requisitos complexos do referencial de relato financeiro relativos à mensuração e divulgação de instrumentos financeiros, e incapacidade do órgão de gestão em fazer os julgamentos exigidos para aplicar devidamente esses requisitos;
- A importância dos ajustamentos de valorização feitos aos outputs da técnica de valorização quando o referencial de relato financeiro aplicável exige ou permite tais ajustamentos.

111. Para as estimativas contabilísticas que dão origem a riscos significativos, além de outros procedimentos executados para satisfazer os requisitos da ISA 330, a ISA 540 (Revista)<sup>28</sup> exige que o auditor avalie o seguinte:

- (a) A forma como o órgão de gestão considerou pressupostos ou desfechos alternativos, e porque os rejeitou, ou como o órgão de gestão tratou a incerteza de mensuração ao fazer a estimativa contabilística;
- (b) Se os pressupostos significativos usados pelo órgão de gestão são razoáveis, e
- (c) Quando relevante para a razoabilidade dos pressupostos significativos usados pelo órgão de gestão, ou a aplicação apropriada do referencial de relato financeiro aplicável, a intenção do órgão de gestão de tomar medidas específicas e a sua capacidade de o fazer.

112. À medida que os mercados se tornam inativos, a alteração de circunstâncias pode conduzir a um movimento de valorização por preços do mercado para valorização por modelo ou pode resultar numa alteração de um dado modelo para outro. Reagir às alterações das condições do mercado pode ser difícil se o órgão de gestão não tem políticas em vigor anteriores à sua ocorrência. O órgão de gestão pode também não possuir a perícia necessária para desenvolver um modelo numa base urgente, ou selecionar a técnica de valorização que pode ser apropriada nas circunstâncias. Mesmo quando as técnicas de valorização foram consistentemente aplicadas, há necessidade de o órgão de gestão examinar a apropriação continuada das técnicas de valorização e dos pressupostos usados para determinar a valorização de instrumentos financeiros. Para além disso, as técnicas de valorização podem ter sido selecionadas numa altura em que estava disponível informação de mercado razoável, mas podem não proporcionar valorizações razoáveis em momentos de stress não previstos.

---

<sup>28</sup> Ver ISA 540 (Revista), parágrafos 18 a 25



113. A suscetibilidade a faltas de isenção da gerência, quer intencionais ou não, aumenta com a subjetividade da valorização e o grau de incerteza de mensuração. Por exemplo, o órgão de gestão pode tender a ignorar pressupostos ou dados de mercado observáveis e em vez disso usar o seu próprio modelo desenvolvido internamente, se o modelo produz resultados mais favoráveis. Mesmo sem intenção fraudulenta, existe uma tendência natural de enviesar julgamentos no sentido de obter um final mais favorável do que pode existir num vasto espectro, em vez do ponto do espectro que possa ser considerado o mais consistente com o referencial de relato financeiro aplicável. Mudando a técnica de valorização de período para período sem uma clara e apropriada razão para o fazer pode também ser um indicador de falta de isenção da gerência. Se bem que algumas formas de falta de isenção do órgão de gestão sejam inerentes a decisões subjetivas relativas à valorização de instrumentos financeiros, quando há intenção de enganar, a falta de isenção do órgão de gestão é por natureza fraudulento.

#### *Desenvolver uma Abordagem de Auditoria*

114. Ao testar a forma como o órgão de gestão valoriza o instrumento financeiro e ao responder aos riscos avaliados de distorção material de acordo com a ISA 540 (Revista),<sup>29</sup> o auditor efetua um ou mais dos seguintes procedimentos, tendo em conta a natureza das estimativas contabilísticas:
- (a) Testar como o órgão de gestão fez a estimativa contabilística e a data em que se baseou (incluindo técnicas de valorização usadas pela entidade nas suas valorizações).
  - (b) Testar a eficácia operacional dos controlos sobre a forma como o órgão de gestão fez a estimativa contabilística, juntamente com apropriados procedimentos substantivos.
  - (c) Desenvolver um ponto de estimativa ou um intervalo para avaliar o ponto de estimativa do órgão de gestão.
  - (d) Determinar se os acontecimentos que ocorreram até à data do relatório do auditor proporcionam prova de auditoria respeitante à estimativa contabilística.

Muitos auditores acham que uma combinação de testar a forma como o órgão de gestão valorizou o instrumento financeiro e os dados em que se baseou, e testar a eficácia operacional dos controlos, é uma abordagem de auditoria eficaz e eficiente. Embora os acontecimentos subsequentes possam proporcionar alguma prova acerca da valorização de instrumentos financeiros, outros fatores necessitam de ser tomados em conta para tratar quaisquer alterações nas condições do mercado subsequentemente à data do

<sup>29</sup> ISA 540 (Revista), parágrafos 18 a 30

balanço.<sup>30</sup> Se o auditor não for capaz de testar a forma como o órgão de gestão fez a estimativa, o auditor pode escolher desenvolver um ponto da estimativa ou intervalo.

115. Como descrito na Seção I, para estimar o justo valor de instrumentos financeiros o órgão de gestão pode:

- Utilizar informação de fontes terceiras de apreçamento;
- Recolher dados para desenvolver a sua própria estimativa usando variadas técnicas incluindo modelos; e
- Contratar um perito para desenvolver uma estimativa.

O órgão de gestão pode muitas vezes usar uma combinação destas abordagens. Por exemplo, o órgão de gestão pode ter o seu próprio processo de apreçamento, mas usa fontes terceiras de apreçamento para corroborar os seus próprios valores.

*Considerações de Auditoria Quando o Órgão de Gestão Usa um Terceiro Como Fonte de Apreçamento*

116. O órgão de gestão pode fazer uso de uma fonte terceira de apreçamento, tal como um serviço de apreçamento ou um corretor, para valorizar os instrumentos financeiros da entidade. Compreender a forma como usa a informação e a forma como o serviço de apreçamento opera ajuda o auditor a determinar a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria necessários.

117. As matérias que se seguem podem ser relevantes quando o órgão de gestão usa uma fonte terceira de apreçamento:

- *O tipo de fonte terceira de apreçamento* – Algumas fontes terceiras de apreçamento disponibilizam mais informação acerca do seu processo. Por exemplo, um serviço de apreçamento proporciona muitas vezes informação acerca da sua metodologia, pressupostos e dados na valorização de instrumentos financeiros ao nível de classe de ativo. Pelo contrário, os corretores muitas vezes não proporcionam qualquer, ou muitas vezes limitada, informação acerca dos inputs e pressupostos usados ao desenvolver a cotação.
- *A natureza dos inputs usados e a complexidade da técnica de valorização* – A fiabilidade dos preços de fontes terceiras de apreçamento varia em função da observabilidade dos inputs (e consequentemente, o nível de inputs na hierarquia do justo valor), e a complexidade da metodologia para valorizar um título específico ou classe de ativo. Por exemplo, a fiabilidade de um preço de um investimento em capital

---

<sup>30</sup> Os parágrafos A91 a A93 da ISA 540 (Revista) proporcionam exemplos de alguns dos fatores que podem ser relevantes.

próprio ativamente negociado num mercado líquido é maior do que uma obrigação da sociedade negociada num mercado líquido que não negociou na data de mensuração, que, por sua vez, é mais fiável do que a de um título suportado por ativo que é valorizado usando um modelo de fluxos de caixa descontados.

- *A reputação e experiência da fonte terceira de apreçamento* – Por exemplo, uma fonte terceira de apreçamento pode ser experiente num determinado tipo de instrumento financeiro, e ser reconhecida como tal, mas pode não ser similarmente experiente em outros tipos de instrumentos financeiros. A experiência passada do auditor com a fonte terceira de apreçamento pode também ser relevante a este respeito.
  - *A objetividade da fonte terceira de apreçamento* – Por exemplo, se o preço obtido pelo órgão de gestão provém de uma contraparte, tal como o corretor que vendeu o instrumento financeiro à entidade, ou de uma entidade com um relacionamento próximo com a entidade a ser auditada, o preço pode não ser fiável.
  - *Os controlos da entidade sobre o uso de fontes terceiras de apreçamento* – O grau até ao qual o órgão de gestão tem controlos em vigor para avaliar a fiabilidade da informação proveniente de fontes terceiras de apreçamento afeta a credibilidade da mensuração do justo valor. Por exemplo, o órgão de gestão pode ter controlos em vigor para:
    - Rever e aprovar o uso da fonte terceira de apreçamento, incluindo consideração da reputação, experiência e objetividade da fonte terceira de apreçamento.
    - Determinar a plenitude, relevância e rigor dos preços e dados relacionados com preços.
  - *Os controlos da fonte terceira de apreçamento* – Os controlos e processos sobre valorizações para as classes de ativos de interesse para o auditor. Por exemplo, uma fonte terceira de apreçamento pode ter fortes controlos sobre a forma como os preços são desenvolvidos, incluindo o uso de um processo formalizado para clientes, tanto para compras como para vendas, para desafiar os preços recebidos do serviço de apreçamento, quando suportados por prova apropriada, que podem permitir à fonte terceira de apreçamento corrigir constantemente os preços para refletirem melhor a informação disponível aos participantes do mercado.
118. As abordagens possíveis para recolher prova respeitante à informação de fontes terceiras de apreçamento incluem o seguinte:
- Para inputs Nível 1, comparar a informação de fontes terceiras de apreçamento com preços observáveis de mercado.

- Rever as divulgações fornecidas pelas fontes terceiras de apuração acerca dos seus controles e processos, técnicas de valorização, inputs e pressupostos.
- Testar os controles que o órgão de gestão tem em vigor para avaliar a fiabilidade da informação proveniente de fontes terceiras de apuração.
- Executar procedimentos na fonte terceira de apuração para compreender e testar os controles e processos, as técnicas de valorização, inputs e pressupostos usados para classes de ativos e ou instrumentos financeiros específicos de interesse.
- Avaliar se os preços obtidos das fontes terceiras de apuração são razoáveis em relação a preços de outras fontes terceiras de apuração, à estimativa da entidade ou à própria estimativa do auditor.
- Avaliar a razoabilidade das técnicas de valorização, pressupostos e
- inputs.
- Desenvolver um ponto de estimativa ou intervalo para alguns instrumentos financeiros apurados pela fonte terceira de apuração e avaliar se os resultados estão dentro de um intervalo razoável uns dos outros.
- Obter um relatório de um auditor de serviço que cubra os controles sobre validação dos preços.<sup>31</sup>

119. Obter preços de múltiplas fontes terceiras de apuração pode também proporcionar informação útil acerca da incerteza de mensuração. Uma vasta gama de preços pode indicar maior incerteza de mensuração e pode sugerir que o instrumento financeiro é sensível a pequenas alterações nos dados e pressupostos. Uma gama estreita pode indicar menor incerteza de mensuração e pode sugerir menos sensibilidade a alterações em dados e pressupostos. Se bem que obter preços de múltiplas fontes possa ser útil, quando se considera instrumentos financeiros que têm inputs classificados nos Níveis 2 ou 3 da hierarquia do justo valor, em particular, obter preços de múltiplas fontes não é provável que proporcione prova de auditoria apropriada e suficiente por si mesmo. Isto porque:

- (a) O que parece ser informação de fontes múltiplas de apuração pode estar a usar a mesma fonte de apuração subjacente; e

---

<sup>31</sup> Alguns serviços de apuração podem proporcionar relatórios para os utilizadores dos dados para explicar os seus controles sobre o apuração, isto é, um relatório preparado de acordo com a Norma Internacional sobre Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) 3402, *Relatórios de Garantia de Fiabilidade sobre Controlos numa Organização de Serviços*. Pode-se pedir ao órgão de gestão, e o auditor pode considerar obter, tal relatório para desenvolver a compreensão da forma como os dados de apuração são preparados e avaliar sobre se pode confiar nos controles do serviço de apuração.

- (b) Pode ser necessário compreender os inputs usados pela fonte terceira de apuração na determinação do preço a fim de classificar o instrumento financeiro na hierarquia do justo valor.
120. Em algumas situações, o auditor pode não ser capaz de obter o conhecimento do processo usado para gerar o preço, incluindo controles sobre o processo de como o preço é fielmente determinado, ou pode não ter acesso ao modelo, incluindo os pressupostos e outros inputs usados. Em tais casos, o auditor pode decidir desenvolver um ponto de estimativa ou um intervalo para avaliar o ponto de estimativa do órgão de gestão para responder ao risco avaliado.

*Considerações de Auditoria Quando o Órgão de Gestão Estima Justos Valores Usando um Modelo*

121. O parágrafo 18(b) da ISA 540 (Revista) exige que o auditor, se testar o processo do órgão de gestão de fazer a estimativa contábilística, avalie se o método de mensuração usado é apropriado nas circunstâncias e os pressupostos usados pelo órgão de gestão são razoáveis à luz dos objetivos de mensuração do referencial de relato financeiro aplicável.
122. Se o órgão de gestão usou uma fonte terceira de apuração, ou está a fazer a sua própria valorização, são usados muitas vezes modelos para valorizar instrumentos financeiros, particularmente quando se usam inputs Níveis 2 e 3 da hierarquia do justo valor. Ao determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria em modelos, o auditor pode considerar a metodologia, pressupostos e dados usados no modelo. Quando considerar instrumentos financeiros mais complexos tais como os que usam inputs Nível 3, testar todos os três pode ser uma fonte útil de prova de auditoria. Porém, quando o modelo é não só simples como geralmente aceite, tal como cálculos de preço de obrigações, a prova de auditoria obtida que se foca nos pressupostos e dados usados no modelo pode ser a fonte mais útil de prova.
123. Testar um modelo pode ser realizado por duas principais abordagens:
- (a) O auditor pode testar o modelo do órgão de gestão, considerando a apropriação do modelo usado pelo órgão de gestão, a razoabilidade dos pressupostos e dados usados e o rigor matemático: ou
  - (b) O auditor pode desenvolver a sua própria estimativa, e em seguida comparar a valorização do auditor com a da entidade.
124. Quando a valorização de instrumentos financeiros se baseia em inputs não observáveis (isto é, inputs Nível 3), as matérias que o auditor pode considerar incluem, por exemplo, a forma como o órgão de gestão suporta o seguinte:

- A identificação e características dos participantes do mercado relevantes para o instrumento financeiro.
  - A forma como os inputs não observáveis são determinados no reconhecimento inicial.
  - Modificações que foram feitas aos seus próprios pressupostos para refletir o seu ponto de vista sobre os pressupostos que os participantes do mercado usariam.
  - Se incorporou a melhor informação de input disponível nas circunstâncias.
  - Quando aplicável, a forma como os pressupostos tomam em conta transações comparáveis.
  - Análises de sensibilidade de modelos quando são usados inputs não observáveis e se foram feitos ajustamentos para tratar a incerteza de mensuração.
125. Além disso, o conhecimento do auditor do setor de atividade, das tendências do mercado, conhecimento das valorizações de outras entidades (respeitando a confidencialidade) e outros indicadores de preço relevantes informa o teste do auditor das valorizações e a consideração sobre se as valorizações parecem razoáveis na globalidade. Se as valorizações aparentam ser demasiado agressivas ou conservadoras de forma consistente, tal pode ser um indicador de possível falta de isenção do órgão de gestão.
126. Quando haja uma falta de prova externa observável, é particularmente importante que os encarregados da governação tenham sido devidamente levados a compreender a subjetividade das valorizações do órgão de gestão e da prova que tenha sido obtida para suportar estas valorizações. Em tais casos, pode ser necessário que o auditor avalie se houve uma completa revisão e consideração dos assuntos, incluindo qualquer documentação, a todos os níveis apropriados do órgão de gestão dentro da entidade, incluindo os encarregados da governação.
127. Quando os mercados se tornam inativos ou se deslocalizam, ou os inputs não sejam observáveis, as valorizações do órgão de gestão podem ser mais baseadas em julgamento e menos observáveis e, em consequência, podem ser menos fiáveis. Nestas circunstâncias, o auditor pode testar o modelo através de uma combinação de testar controlos operados pela entidade, avaliar a conceção e operação do modelo, testar os pressupostos e dados usado no modelo, e comparar o seu output com um ponto de estimativa ou intervalo desenvolvido pelo auditor ou com as técnicas da valorização de terceiros.<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> Os parágrafos 28 e 29 da ISA 540 (Revista) descrevem os requisitos quando o auditor desenvolve um intervalo para avaliar o ponto de estimativa do órgão de gestão. As técnicas de valorização desenvolvidas por terceiros e usadas pelo auditor podem, em algumas circunstâncias, ser consideradas trabalho do perito do auditor e sujeitas aos requisitos da ISA 620.

128. É provável que ao testar os inputs usados numa metodologia de valorização da entidade,<sup>33</sup> por exemplo, quando tais inputs estão classificados na hierarquia do justo valor, o auditor esteja também a obter prova para suportar as divulgações exigidas pelo referencial de relato financeiro aplicável. Por exemplo, os procedimentos substantivos do auditor para avaliar se os inputs usados numa técnica de valorização da entidade (isto é, inputs Nível 1, 2 ou 3) são apropriados juntamente com testes de uma análise de sensibilidade da entidade, serão relevantes para a avaliação pelo auditor sobre se as divulgações atingem uma apresentação apropriada.

#### Avaliar Se os Pressupostos Usados pelo Órgão de Gestão São Razoáveis

129. Um pressuposto usado num modelo pode ser considerado significativo se uma variação razoável no pressuposto afetasse materialmente a mensuração do instrumento financeiro.<sup>34</sup> O órgão de gestão pode ter considerado pressupostos ou desfechos alternativos executando uma análise de sensibilidade. A extensão da subjetividade associada aos pressupostos influencia o grau de incerteza de mensuração e pode conduzir o auditor a concluir que há um risco significativo, por exemplo, no caso de inputs Nível 3.
130. Os procedimentos de auditoria para testar os pressupostos usados pelo órgão de gestão, incluindo os usados como inputs, podem incluir a avaliação de:
- Se, e em caso afirmativo, a forma como o órgão de gestão incorporou os inputs do mercado no desenvolvimento de pressupostos, dado que é geralmente preferível procurar maximizar o uso de inputs observáveis relevantes e minimizar inputs não observáveis;
  - Se os pressupostos são consistentes com condições de mercado observáveis, e as características do ativo financeiro ou passivo financeiro;
  - Se as fontes dos pressupostos dos participantes do mercado são relevantes e fiáveis, e a forma como o órgão de gestão selecionou os pressupostos a usar quando existe uma variedade de diferentes pressupostos de mercado; e
  - Se as análises de sensibilidade indicam que as valorizações se alterariam significativamente com apenas alterações pequenas ou moderadas nos pressupostos.

Ver parágrafos A102 a A105 da ISA 540 (Revista) para mais considerações relativas à avaliação dos pressupostos usados pelo órgão de gestão.

<sup>33</sup> Ver, por exemplo, os parágrafos 22 a 26 da ISA 540 (Revista) para requisitos relativos à avaliação pelo auditor dos pressupostos do órgão de gestão respeitantes aos riscos significativos.

<sup>34</sup> Ver a ISA 540 (Revista), parágrafos 24 e A102 a A105.

131. A consideração pelo auditor de julgamentos acerca do futuro baseia-se em informação disponível no momento em que o julgamento é feito. Os acontecimentos subsequentes podem resultar em desfechos que sejam inconsistentes com julgamentos que eram razoáveis no momento em que foram feitos.
132. Em alguns casos, a taxa de desconto num cálculo do valor presente pode ser ajustada para ter em conta as incertezas na valorização, em vez de ajustar cada pressuposto. Nestes casos, os procedimentos de um auditor podem focar-se na taxa de desconto, tendo em atenção um negócio observável num título similar para comparar as taxas de desconto usadas ou desenvolver um modelo independente para calcular a taxa de desconto e comparar com a usada pelo órgão de gestão.

*Considerações de Auditoria Quando a Entidade usa um Perito do Órgão de Gestão*

133. Como abordado na Secção I, o órgão de gestão pode contratar um perito para valorizar alguns ou todos os seus títulos. Tais peritos podem ser corretores, banqueiros de investimento, serviços de apreçamento que também prestem serviços de peritos de valorização ou outras firmas especializadas de valorização.
134. O parágrafo 8 da ISA 500 contém requisitos para o auditor avaliar a prova de um perito contratado pelo órgão de gestão. A extensão dos procedimentos do auditor em relação a um perito do órgão de gestão e o trabalho desse perito dependem da importância do trabalho do perito para as finalidades do auditor. Avaliar a apropriação do trabalho do perito do órgão de gestão ajuda o auditor a avaliar se os preços das valorizações fornecidas por um perito do órgão de gestão proporcionam prova de auditoria suficiente e apropriada para suportar as valorizações. Exemplos de procedimentos que o auditor pode executar incluem:
  - Avaliar a competência, capacidades e objetividade do perito do órgão de gestão por exemplo o seu relacionamento com a entidade, a sua reputação e posição no mercado, a sua experiência nos tipos de instrumentos em particular, e os seus conhecimentos do referencial de relato financeiro aplicável nas valorizações;
  - Obter o conhecimento do trabalho do perito do órgão de gestão, por exemplo avaliando a apropriação da(s) técnica(s) de valorização e das principais variáveis e pressupostos do mercado usados na(s) técnica(s) de valorização;
  - Avaliar a apropriação do trabalho desse perito como prova de auditoria. Neste ponto o foco está na apropriação do trabalho do perito ao nível do instrumento financeiro individual. Para uma amostra dos instrumentos relevantes pode ser apropriado desenvolver uma estimativa



independentemente (ver parágrafos 136 a 137 sobre desenvolver um ponto de estimativa ou intervalo), usando diferentes dados e pressupostos, depois comparar a estimativa com a do perito do órgão de gestão; e

- Outros procedimentos podem incluir:
  - Modelar pressupostos diferentes para derivar pressupostos em um outro modelo, considerando em seguida a razoabilidade desses pressupostos derivados.
  - Comparar as estimativas do ponto do órgão de gestão com as estimativas do ponto do auditor para determinar se as estimativas do órgão de gestão são consistentemente mais altas ou mais baixas.

135. Os pressupostos podem ser feitos ou identificados por um perito do órgão de gestão para ajudar o órgão de gestão na valorização de instrumentos financeiros. Tais pressupostos, quando usados pelo órgão de gestão, tornam-se pressupostos do órgão de gestão que o auditor necessita de considerar da mesma maneira que os outros pressupostos do órgão de gestão.

#### *Desenvolver a Estimativa de um Ponto ou Intervalo*

136. Um auditor pode desenvolver uma técnica de valorização e ajustar os inputs e pressupostos usados na técnica de valorização para desenvolver um intervalo para uso na avaliação da razoabilidade da valorização do órgão de gestão. Os parágrafos 106 a 135 desta IAPN podem ajudar o auditor a desenvolver um ponto de estimativa ou intervalo. De acordo com a ISA 540 (Revista),<sup>35</sup> se o auditor usar pressupostos ou metodologias que difiram dos do órgão de gestão, deve obter o conhecimento suficiente dos pressupostos ou metodologia do órgão de gestão para estabelecer que o intervalo do auditor toma em conta variáveis relevantes e para avaliar quaisquer diferenças significativas com a valorização do órgão de gestão. O auditor pode achar útil usar o trabalho de um perito do auditor para avaliar a razoabilidade da valorização do órgão de gestão.

137. Em alguns casos, o auditor pode concluir que não pode ser obtida prova de auditoria suficiente das suas tentativas para obter o conhecimento dos pressupostos ou da metodologia do órgão de gestão, por exemplo quando uma fonte terceira de apreçamento usa modelos e software desenvolvidos internamente e não permite o acesso a informação relevante. Nestes casos, o auditor pode não ser capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da valorização se não for capaz de efetuar outros procedimentos para responder aos riscos de distorção material, tal como desenvolver um ponto ou intervalo de estimativa para avaliar o ponto de estimativa do órgão de

<sup>35</sup> ISA 540 (Revista), parágrafo 20

gestão.<sup>36</sup> A ISA 705<sup>37</sup> descreve as implicações da incapacidade do auditor obter prova de auditoria suficiente e apropriada.

### **Apresentação e Divulgação de Instrumentos Financeiros**

138. As responsabilidades do órgão de gestão incluem a preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.<sup>38</sup> Os referenciais de relato financeiro exigem muitas vezes divulgações nas demonstrações financeiras que permitam aos utilizadores das demonstrações financeiras fazer avaliações com sentido dos efeitos das atividades dos instrumentos financeiros da entidade, incluindo os riscos e incertezas associados a estes instrumentos financeiros. A importância das divulgações respeitantes à base de mensuração aumenta à medida que a incerteza de mensuração dos instrumentos financeiros aumenta e é também afetada pelo nível da hierarquia do justo valor.
139. Ao afirmar que as demonstrações financeiras estão de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável o órgão de gestão implícita ou explicitamente faz asserções respeitantes à apresentação e divulgação dos variados elementos das demonstrações financeiras e respetivas divulgações. As asserções acerca da apresentação e divulgação abrangem:
- (a) Ocorrência e direitos e obrigações – acontecimentos, transações e outras matérias divulgadas ocorreram e respeitam à entidade.
  - (b) Plenitude – todas as divulgações que deviam ter sido incluídas nas demonstrações financeiras foram incluídas.
  - (c) Classificação e compreensibilidade – a informação financeira está apropriadamente apresentada e descrita, e as divulgações estão claramente expressas.
  - (d) Rigor e valorização – a informação financeira e outra informação estão adequadamente divulgadas por quantias apropriadas.

Os procedimentos do auditor sobre como auditar divulgações estão concebidos tomando em consideração estas asserções.

#### *Procedimentos Relativos à Apresentação e Divulgação de Instrumentos Financeiros*

140. Em relação à apresentação e divulgações de instrumentos financeiros, as áreas de particular importância incluem:

---

<sup>36</sup> ISA 540 (Revista), parágrafos 28 e 29

<sup>37</sup> ISA 705, *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

<sup>38</sup> Ver parágrafos 4 e A2 da ISA 200.

- Os referenciais de relato financeiro exigem geralmente divulgações adicionais respeitantes às estimativas, e respetivos riscos e incertezas, para suplementar e explicar ativos, passivos, rendimentos, e gastos. O foco do auditor pode necessitar de estar nas divulgações relativas a riscos e análises de sensibilidade. A informação obtida durante os procedimentos de avaliação do risco pelo auditor e o teste das atividades de controlo podem proporcionar prova a fim de que o auditor conclua sobre se as divulgações nas demonstrações financeiras estão de acordo com os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, por exemplo, sobre:
  - Os objetivos e estratégias da entidade para o uso de instrumentos financeiros, incluindo as políticas contabilísticas da entidade declaradas;
  - A estrutura de controlo da entidade para gerir os riscos associados aos instrumentos financeiros; e
  - Os riscos e incertezas associados aos instrumentos financeiros.
- A informação pode provir de sistemas fora dos sistemas tradicionais de relato financeiro, tal como sistemas de risco. Exemplos de procedimentos que o auditor pode selecionar fazer em resposta a riscos avaliados relativos a divulgações incluem testar:
  - O processo usado para derivar a informação divulgada; e
  - A eficácia operacional dos controlos sobre os dados usados na preparação de divulgações.
- Em relação a instrumentos financeiros que tenham risco significativo,<sup>39</sup> mesmo quando as divulgações estão de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, o auditor pode concluir que a divulgação da incerteza de estimação não é adequada à luz das circunstâncias e factos envolvidos e, conseqüentemente, as demonstrações financeiras podem não atingir apresentação apropriada. A ISA 705 proporciona orientação sobre as implicações para a opinião do auditor quando ele acredita que as divulgações do órgão de gestão nas demonstrações financeiras não são adequadas ou são suscetíveis de induzir em erro.
- Os auditores podem também considerar se as divulgações são completas e compreensíveis, por exemplo, toda a informação relevante pode estar incluída nas demonstrações financeiras (ou relatórios anexos), mas pode estar insuficientemente preparada em conjunto de forma a permitir que

---

<sup>39</sup>

O parágrafo 31 da ISA 540 (Revista) exige que o auditor efetue procedimentos adicionais sobre divulgações relativas a estimativas contabilísticas que deem origem a riscos significativos para avaliar a adequação da divulgação da sua incerteza de estimação nas demonstrações financeiras no contexto do referencial de relato financeiro aplicável.

os utilizadores das demonstrações financeiras obtenham o conhecimento da posição ou pode não haver divulgação qualitativa suficiente para dar contexto às quantias registadas nas demonstrações financeiras. Por exemplo, mesmo quando uma entidade tiver incluído análises de sensibilidade, a divulgação pode não descrever completamente os riscos e incertezas que podem surgir devido às alterações na valorização, possíveis efeitos nos convénios de dívida, requisitos de colateral, e liquidez da entidade. A ISA 260 (Revista)<sup>40</sup> contém requisitos e orientação acerca da comunicação com os encarregados da governação, incluindo os pontos de vista do auditor acerca de aspetos qualitativos das práticas contabilísticas da entidade (incluindo as políticas contabilísticas, estimativas contabilísticas e divulgações das demonstrações financeiras.

141. A consideração da apropriação da apresentação, por exemplo, na classificação entre curto prazo e longo prazo, em testes substantivos de instrumentos financeiros é relevante para a avaliação pelo auditor da apresentação e divulgação.

## **Outras Considerações de Auditoria Relevantes**

### *Declarações Escritas*

142. A ISA 540 (Revista) exige que o auditor obtenha declarações escritas do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação sobre se eles acreditam que os pressupostos significativos usados ao fazer estimativas contabilísticas são razoáveis.<sup>41</sup> A ISA 580<sup>42</sup> exige que se além de tais declarações exigidas o auditor determina que é necessário obter uma ou mais declarações escritas para suportar outra prova de auditoria relevante para as demonstrações financeiras ou uma ou mais asserções específicas das demonstrações financeiras, deve solicitar essas outras declarações escritas. Dependendo do volume e grau de complexidade das atividades de instrumentos financeiros, as declarações escritas para suportar outra prova obtida acerca de instrumentos financeiros podem também incluir:

- Os objetivos do órgão de gestão com respeito aos instrumentos financeiros, por exemplo, se eles são usadas para fins de cobertura, gestão de ativos/ passivos ou investimento;

---

<sup>40</sup> ISA 260 (Revista), *Comunicação com Os Encarregados da Governação*

<sup>41</sup> Parágrafo 37 da ISA 540 (Revista). Adicionalmente, o parágrafo 4 da ISA 580, *Declarações Escritas*, dispõe que as declarações escritas do órgão de gestão não proporcionam ao auditor prova de auditoria suficiente e apropriada por si mesmo acerca de qualquer das matérias de que tratam. Se o auditor não for de outra forma capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada, tal pode constituir uma limitação ao âmbito da auditoria que pode ter implicações no relatório do auditor (ver ISA 705, *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*).

<sup>42</sup> ISA 580, parágrafo 13

- Declarações acerca da apropriação da apresentação das demonstrações financeiras, por exemplo, o registo de transações de instrumentos financeiros como transações de venda ou de financiamento;
- Declarações acerca das divulgações das demonstrações financeiras respeitantes aos instrumentos financeiros, por exemplo que:
  - Os registos refletem todas as transações de instrumentos financeiros; e
  - Todos os instrumentos derivados embutidos foram identificados;
- Se todas as transações foram conduzidas sem relacionamento entre as partes e a valor de mercado.
- Os termos das transações,
- A apropriação da valorização de instrumentos financeiros;
- Se existem quaisquer acordos laterais associados com quaisquer instrumentos financeiros;
- Se a entidade celebrou quaisquer opções escritas,
- A intenção e capacidade do órgão de gestão para levar a efeito determinadas ações;<sup>43</sup> e
- Se acontecimentos subsequentes exigem ajustamento às valorizações e divulgações incluídas nas demonstrações financeiras.

#### *Comunicação com os Encarregados da Governação e Outros*

143. Devido às incertezas associadas à valorização de instrumentos financeiros, os efeitos potenciais sobre as demonstrações financeiras de quaisquer riscos significativos são provavelmente de interesse para a governação. O auditor pode comunicar a natureza e consequências dos pressupostos significativos usados nas mensurações de justo valor, o grau de subjetividade envolvido no desenvolvimento dos pressupostos, e a materialidade relativa dos itens a serem mensurados pelo justo valor para as demonstrações financeiras como um todo. Além disso, a necessidade de controlos apropriados sobre compromissos para celebrar contratos de instrumentos financeiros e sobre os subsequentes processos de mensuração são matérias que podem dar origem à necessidade de comunicação com os encarregados da governação.
144. A ISA 260 (Revista) trata da responsabilidade do auditor em comunicar com os encarregados da governação numa auditoria de demonstrações financeiras. Com respeito a instrumentos financeiros as matérias a serem comunicadas aos encarregados da governação podem incluir:

<sup>43</sup> O parágrafo A105 da ISA 540 (Revista) proporciona exemplos de procedimentos que podem ser apropriados nas circunstâncias.

- Uma falta de compreensão do órgão de gestão sobre a natureza ou extensão das atividades de instrumentos financeiros ou dos riscos associados a tais atividades;
- Deficiências significativas na conceção ou funcionamento dos sistemas de controlo interno de gestão do risco relativas às atividades de instrumentos financeiros da entidade que o auditor identificou durante a auditoria<sup>44</sup>;
- Dificuldades significativas encontradas quando ao obter prova de auditoria suficiente e apropriada relativa às valorizações efetuadas pelo órgão de gestão ou um perito do órgão de gestão, por exemplo, quando o órgão de gestão não é capaz de obter o conhecimento da metodologia de valorização, pressupostos e dados usados pelo perito do órgão de gestão, e essa informação não foi disponibilizada ao auditor pelo perito do órgão de gestão;
- Diferenças significativas em julgamentos entre o auditor e o órgão de gestão ou um perito do órgão de gestão respeitantes às valorizações;
- Os potenciais efeitos nas demonstrações financeiras da entidade de riscos e exposições materiais que se exige que sejam divulgadas nas demonstrações financeiras, incluindo as incertezas de mensuração associadas a instrumentos financeiros;
- Os pontos de vista do auditor acerca da apropriação da seleção de políticas contabilísticas e da apresentação de transações de instrumentos financeiros nas demonstrações financeiras;
- Os pontos de vista do auditor sobre os aspetos qualitativos das práticas contabilísticas e relato financeiro para os instrumentos financeiros da entidade; ou
- Uma falta de políticas abrangentes e claramente declaradas quanto à compra, venda e detenção de instrumentos financeiros, incluindo controlos operacionais, procedimentos para a designação de instrumentos financeiros como coberturas, e exposições de monitorização.

O momento apropriado para as comunicações variará com as circunstâncias do trabalho. Porém, pode ser apropriado comunicar dificuldades significativas encontradas durante a auditoria logo que praticável se os encarregados da governação forem capazes de ajudar o auditor a ultrapassar a dificuldade, ou se for provável que esta conduza a uma opinião modificada.

---

<sup>44</sup>

A ISA 265, *Comunicar Deficiências do Controlo Interno Aos Encarregados da Governação e ao Órgão de Gestão* estabelece os requisitos e proporciona orientação na comunicação de deficiências do controlo interno ao órgão de gestão e de deficiências significativas no controlo interno aos encarregados da governação. Explica que as deficiências no controlo interno podem ser identificadas pelo auditor durante os procedimentos de avaliação do risco de acordo com a ISA 315 (Revista) ou em qualquer outra fase da auditoria.

## Comunicação com Reguladores e Outros

145. Em alguns casos, pode ser exigido ao auditor,<sup>45</sup> ou este pode considerar apropriado, comunicar diretamente a reguladores ou supervisores prudenciais, além dos encarregados da governação, com respeito a matérias relativas às demonstrações financeiras. Tal comunicação pode ser útil ao longo da auditoria. Por exemplo, em algumas jurisdições, os reguladores bancários procuram cooperar com os auditores para partilhar informação acerca da operação e aplicação de controlos sobre atividades de instrumento financeiro, desafios em valorizar instrumentos financeiros em mercados inativos, e cumprimento dos regulamentos. Esta coordenação pode ser útil para o auditor na identificação dos riscos de distorção material.

---

<sup>45</sup> Por exemplo, a ISA 250 (Revista), *Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, exige que os auditores determinem se existe uma responsabilidade de relatar um incumprimento de leis e regulamentos identificado ou suspeito a terceiros fora da entidade. Além disso, os requisitos respeitantes à comunicação do auditor à supervisão bancária e a outros podem ser estabelecidos em muitos países por lei, por requisito de supervisão ou por acordo ou protocolo formal.

## Apêndice

(Ref: Parágrafo A14)

### Exemplos de Controles Relativos a Instrumentos Financeiros

1. O que se segue proporciona informação de base e exemplos de controles que podem existir numa entidade que trata um volume elevado de transações de instrumentos financeiros, quer para fins de negociação quer de investimento. Os exemplos não se devem considerar exaustivos e as entidades podem estabelecer diferentes ambientes de controlo de processos de controlo dependendo da sua dimensão, do setor de atividade em que operam, e da extensão das suas transações de instrumentos financeiros. Nos parágrafos 25- 26 está contida mais informação sobre o uso de confirmações de negócio e câmaras de compensação.
2. Como em qualquer sistema de controlo, é muitas vezes necessário duplicar controlos a diferentes níveis de controlo (por exemplo, prevenção, deteção e monitorização) para evitar o risco de distorção material.

### O Ambiente de Controlo da Entidade

#### *Compromisso para o uso competente de instrumentos financeiros*

3. O grau de complexidade de algumas atividades de instrumentos financeiros pode significar que apenas alguns indivíduos dentro da entidade compreendem totalmente essas atividades ou têm a perícia necessária para valorizar os instrumentos numa base continuada. O uso de instrumentos financeiros sem perícia relevante dentro da entidade aumenta o risco de distorção material.

#### *Participação dos encarregados da governação*

4. Os encarregados da governação supervisionam e acordam com o órgão de gestão quanto ao estabelecimento do apetite pelo risco global da entidade e supervisionam as atividades dos instrumentos financeiros da entidade. As políticas de uma entidade para a compra, venda e detenção de instrumentos financeiros estão em linha com a sua atitude perante o risco e a perícia dos envolvidos em atividades de instrumentos financeiros. Além disso, uma entidade pode estabelecer estruturas de governação e processos de controlo com o objetivo de:
  - (a) Comunicar decisões de investimento e avaliações de toda a incerteza de mensuração material aos encarregados da governação; e
  - (b) Avaliar o apetite pelo risco global da entidade quando entrar em transações de instrumentos financeiros.



*Estrutura organizacional*

5. As atividades de instrumentos financeiros podem ser geridas numa base centralizada ou descentralizada. Estas atividades e a respetiva tomada de decisão dependem fortemente do fluxo de informação de gestão rigorosa, fiável e oportuna. A dificuldade de recolha e de agregação de tal informação aumenta com o número de localizações e de negócios em que a entidade está envolvida. Os riscos de distorção material associados às atividades de instrumentos financeiros podem aumentar com maior descentralização das atividades de controlo. Tal pode ser especialmente verdadeiro quando a entidade está baseada em diferentes localizações, algumas talvez em outros países.

*Atribuição de autoridade e responsabilidade*

## Políticas de investimento e valorização

6. Proporcionar direção, através de políticas declaradas aprovadas pelos encarregados da governação para a compra, venda e detenção de instrumentos financeiros permite ao órgão de gestão estabelecer uma abordagem eficaz na tomada e gestão dos riscos de negócio. Estas políticas são muitíssimo claras quando declaram os objetivos da entidade com respeito às suas atividades de gestão do risco, e as alternativas de investimento e cobertura disponíveis para satisfazer estes objetivos, e refletem:
  - (a) Nível de perícia do órgão de gestão;
  - (b) Sofisticação do controlo interno da entidade e sistemas de monitorização;
  - (c) Estrutura do ativo/passivo da entidade;
  - (d) Capacidade da entidade para manter liquidez e absorver perdas de capital;
  - (e) Tipos de instrumentos financeiros que o órgão de gestão crê que satisfarão os objetivos;
  - (f) Usos de instrumentos financeiros que o órgão de gestão crê que satisfarão os objetivos, por exemplo se podem ser necessários derivados para fins especulativos ou apenas para fins de cobertura.
7. O órgão de gestão pode conceber políticas em linha com as capacidades de valorização e pode estabelecer controlos para assegurar que estas políticas têm a adesão dos empregados responsáveis pela valorização da entidade. Estas podem incluir:
  - (a) Processos para a conceção e validação das metodologias usadas para produzir valorizações, incluindo a forma como é tratada a incerteza de mensuração pelo órgão de gestão; e

- (b) Políticas respeitantes à maximização do uso de inputs observáveis e os tipos de informação a serem recolhidos para suportar as valorizações de instrumentos financeiros.
8. Nas entidades mais pequenas, pode ser raro negociar em instrumentos financeiros e serem limitados os conhecimentos e experiência do órgão de gestão. Não obstante, estabelecer políticas sobre instrumentos financeiros ajuda uma entidade a determinar o seu apetite ao risco e considerar se investir em dados instrumentos financeiros atinge um objetivo declarado.

*Políticas e práticas de recursos humanos*

9. As entidades podem estabelecer políticas que exijam empregados chave não só no *front office* como no *back office*, para obrigatoriamente tirarem tempo relativamente aos seus deveres. Este tipo de controlo é usado como um meio de prevenir e detetar a fraude, em particular se os indivíduos comprometidos com atividades de negociação estão a criar falsos negócios ou a registar transações de forma não rigorosa.

*Uso de organizações de serviços*

10. As entidades podem também usar organizações de serviços (por exemplo gestores de ativos) para iniciar a compra ou venda de instrumentos financeiros, para manter registos de transações para a entidade ou para valorizar instrumentos financeiros. Algumas entidades podem ser dependentes destas organizações de serviços para proporcionar a base de relato dos instrumentos financeiros detidos. Porém, se o órgão de gestão não tiver um conhecimento acerca dos controlos em vigor numa organização de serviços, o auditor pode não ser capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para confiar nos controlos na organização de serviços. Ver a ISA 402,<sup>46</sup> que estabelece os requisitos para o auditor obter prova de auditoria suficiente e apropriada quando uma entidade usa os serviços de uma ou mais organizações de serviços.
11. O uso de organizações de serviços pode fortalecer ou enfraquecer o ambiente de controlo para os instrumentos financeiros. Por exemplo, o pessoal de uma organização de serviços pode ter mais experiência com instrumentos financeiros do que o órgão de gestão da entidade ou pode ter um controlo interno mais robusto sobre o relato financeiro. O uso da organização de serviços pode também permitir uma maior segregação de funções. Por outro lado, a organização de serviços pode ter um fraco ambiente de controlo.

---

<sup>46</sup> ISA 402, Considerações de Auditoria Relativas a uma Entidade que Utiliza uma Organização de Serviços

## O Processo de Avaliação do Risco da Entidade

12. O processo de avaliação do risco de uma entidade existe para estabelecer a forma como o órgão de gestão identifica riscos de negócio que derivam do uso de instrumentos financeiros, incluindo a forma como o órgão de gestão estima a importância dos riscos, avalia a probabilidade da sua ocorrência e decide as ações para os gerir.
13. O processo de avaliação do risco da entidade constitui a base para a forma como o órgão de gestão determina os riscos a serem geridos. O processo de avaliação do risco existe com o objetivo de assegurar que o órgão de gestão:
  - (a) Compreenda os riscos inerentes num instrumento financeiro antes de o celebrar, incluindo o objetivo de celebrar a transação e a sua estrutura (por exemplo, a economia e a finalidade de negócio das atividades de instrumentos financeiros da entidade);
  - (b) Efetue uma *due dilligence* adequada em linha com os riscos associados a determinados instrumentos financeiros;
  - (c) Monitorize as suas posições em aberto para compreender como as condições de mercado estão a afetar as suas exposições;
  - (d) Tem procedimentos em vigor para reduzir ou alterar a exposição do risco se necessário e para gerir o risco de reputação; e
  - (e) Sujeita estes processos a supervisão e revisão rigorosas.
14. A estrutura implementada para monitorizar e gerir a exposição aos riscos deve:
  - (a) Ser apropriada e consistente com a atitude da entidade perante o risco como determinado pelos encarregados da governação;
  - (b) Especificar os níveis de aprovação para a autorização dos diferentes tipos de instrumentos financeiros e transações que possam ser celebrados e para que fins. Os instrumentos permitidos e níveis de aprovação devem refletir a perícia dos envolvidos nas atividades de instrumentos financeiros, demonstrando o compromisso do órgão de gestão com a competência;
  - (c) Estabelecer limites apropriados para a exposição máxima permitida para cada tipo de risco (incluindo contrapartes aprovadas). Os níveis de risco permitido podem variar dependendo do tipo do risco ou da contraparte;
  - (d) Contribuir para o objetivo e monitorização oportuna dos riscos financeiros e atividades de controlo;
  - (e) Contribuir para o objetivo e relato oportuno de exposições, riscos e resultados das atividades de instrumentos financeiros na gestão do risco; e

- (f) Avaliar o registo do órgão de gestão para avaliar os riscos de determinados instrumentos financeiros.
15. Os tipos e níveis de riscos que uma entidade encontra estão diretamente relacionados com os tipos de instrumentos financeiros com os quais negocia, incluindo a complexidade destes instrumentos e o volume de instrumentos financeiros transacionado.

*Função de gestão do risco*

16. Algumas entidades, por exemplo, grandes instituições financeiras com um elevado volume de transações de instrumentos financeiros, podem ser obrigadas por lei ou regulamento, ou podem optar, por estabelecer uma função de gestão do risco formal. Esta função é separada dos responsáveis por realizarem e gerirem transações de instrumentos financeiros. A função é responsável por relatar e monitorizar atividades de instrumentos financeiros, e pode incluir um compromisso formal de risco estabelecido pelos encarregados da governação. Os exemplos das principais responsabilidades incluem:
- (a) Implementar a política de gestão do risco estabelecida pelos encarregados da governação (incluindo análises dos riscos aos quais uma entidade possa estar exposta);
  - (b) Conceber estruturas de limites de risco e assegurar que estes limites de risco são implementados na prática;
  - (c) Desenvolver cenários de stress e sujeitar as carteiras de posição aberta a análises de sensibilidade, incluindo revisões de movimentos não usuais em posições; e
  - (d) Rever e analisar novos produtos de instrumentos financeiros.
17. Os instrumentos financeiros podem ter o risco associado de uma perda poder exceder a quantia, se existir, do valor do instrumento financeiro reconhecido no balanço. Por exemplo, uma queda súbita no preço de mercado de uma mercadoria pode forçar uma entidade a realizar prejuízos para escolher uma posição *forward* nessa mercadoria devido a requisitos de colateral, ou margem. Nalguns casos, as perdas potenciais podem ser bastantes para lançar uma dúvida significativa sobre a capacidade de a entidade prosseguir em continuidade. A entidade pode efetuar análises de sensibilidade ou análises *value-at-risk* para avaliar os hipotéticos efeitos futuros nos instrumentos financeiros sujeitos a riscos de mercado. Porém, as análises *value-at-risk* não refletem completamente a extensão dos riscos que podem afetar a entidade; análises de sensibilidade e cenários também podem estar sujeitos a limitações.

18. O volume e sofisticação da atividade de instrumentos financeiros e requisitos regulamentares relevantes influenciarão a consideração pela entidade sobre se deve ter uma função formal de gestão do risco e a forma como a função pode ser estruturada. Nas entidades que não tenham estabelecido uma função separada de gestão do risco, por exemplo, entidades com relativamente poucos instrumentos financeiros ou instrumentos financeiros que sejam menos complexos, as atividades de relatar e monitorizar instrumentos financeiros podem ser um componente da responsabilidade da função contabilística ou financeira ou da responsabilidade global do órgão de gestão, e podem incluir um comité formal do risco estabelecido pelos encarregados da governação.

#### Os Sistemas de Informação da Entidade

19. O principal objetivo do sistema de informação de uma entidade é que seja capaz de recolher e registar todas transações de forma rigorosa, regularizá-las, valorizá-las, e produzir informação que permita a gestão do risco dos instrumentos financeiros e que os controlos sejam monitorizados. Podem surgir dificuldades em entidades que realizem um elevado volume de instrumentos financeiros, em particular se existe uma multiplicidade de sistemas que sejam mal geridos e tenham interfaces manuais sem controlos adequados.
20. Determinados instrumentos financeiros podem exigir um grande número de lançamentos contabilísticos. À medida que aumenta a sofisticação ou nível das atividades de instrumentos financeiros, é necessário que a sofisticação do sistema financeiro também aumente. Os aspetos específicos que podem surgir com respeito a instrumentos financeiros incluem:
  - (a) Sistemas de informação, em particular nas entidades mais pequenas que não tenham a capacidade ou não estejam apropriadamente configurados para processar transações de instrumentos financeiros, especialmente quando a entidade não tenha qualquer experiência anterior em tratar instrumentos financeiros. Tal pode resultar num número crescente de transações manuais que podem ainda aumentar o risco de erro;
  - (b) A potencial diversidade de sistemas necessários para processar transações mais complexas, e a necessidade de reconciliações regulares entre eles, em particular quando os sistemas não estão em interface ou podem estar sujeitos a intervenção manual;
  - (c) O potencial de que transações mais complexas, se elas forem apenas negociadas por um pequeno número de indivíduos, possam ser valorizadas, ou o risco gerido, em folhas de cálculo em vez de o serem em sistemas principais de processamento, e a segurança física e lógica em torno dessas folhas de cálculo esteja mais facilmente comprometida;

- (d) Uma falta de revisão de logs de exceção dos sistemas, de confirmações externas e de cotações do corretor, quando disponíveis, para validar os lançamentos gerados pelos sistemas;
  - (e) Dificuldades em controlar e avaliar os principais inputs aos sistemas para valorização de instrumentos financeiros, particularmente quando esses sistemas são mantidos pelo grupo de negociantes conhecidos como o *front office* ou um fornecedor terceiro de serviço e/ou as transações em questão não são de rotina ou apertadamente negociadas;
  - (f) Falha em avaliar a concepção e calibração de modelos complexos usados para processar estas transações inicialmente e numa base periódica;
  - (g) O potencial de que o órgão de gestão não tenha estabelecido uma biblioteca de modelos, com controlos em torno do acesso, alteração e manutenção de modelos individuais, a fim de manter uma forte pista de auditoria das versões de modelos acreditadas e a fim de evitar acesso não autorizado ou alterações a esses modelos;
  - (h) O investimento desproporcionado que possa ser exigido na gestão do risco e nos sistemas de controlo, quando uma entidade apenas realiza um número limitado de transações de instrumentos financeiros, e o potencial de compreensão indevida do output se não forem usados nestes tipos de transações;
  - (i) O potencial requisito para o fornecimento de sistemas de terceiros, por exemplo de uma organização de serviços, para registar, processar, contabilizar ou gerir apropriadamente o risco das transações de instrumentos financeiros, e a necessidade de reconciliar apropriadamente e questionar o output destes fornecedores; e
  - (j) Segurança adicional e considerações de controlo relevantes para o uso de uma rede eletrónica quando uma entidade usa comércio eletrónico para transações de instrumentos financeiros.
21. Os sistemas de informação relevantes para o relato financeiro servem como uma fonte importante para as divulgações quantitativas nas demonstrações financeiras. Porém, as entidades podem também desenvolver e manter sistemas não financeiros usados para relato financeiro e para gerar informação incluída em divulgações qualitativas, por exemplo, respeitantes a riscos e incertezas ou análises de sensibilidade.

### **As Atividades de Controlo da Entidade**

22. As atividades de controlo sobre transações de instrumentos financeiros são concebidas para evitar ou detetar problemas que impeçam uma entidade de atingir os seus objetivos. Estes objetivos podem ser de natureza operacional, de relato financeiro, ou de cumprimento. As atividades de controlo sobre instrumentos financeiros são concebidas com relação à complexidade e

volume das transações de instrumentos financeiros e geralmente incluirão um processo de autorização apropriado, adequada segregação de funções, e outras políticas e procedimentos concebidos para assegurar que os objetivos de controlo da entidade são satisfeitos. Fluxogramas do processo podem ajudar a identificar os controlos e a falta de controlos de uma entidade. Esta IAPN foca-se nas atividades de controlo relacionadas com a plenitude, rigor e existência, valorização, e apresentação e divulgação.

### *Autorização*

23. A autorização pode afetar as asserções das demonstrações financeiras não só direta como indiretamente. Por exemplo, mesmo que uma transação seja executada fora das políticas de uma entidade pode, apesar de tudo, ser registada e contabilizada rigorosamente. Porém, as transações não autorizadas podem aumentar significativamente o risco para a entidade, aumentando significativamente por esta via os riscos de distorção material, dado que seriam realizadas fora do sistema de controlo interno. Para mitigar este risco, uma entidade estabelece muitas vezes uma política clara quanto às transações que podem ser negociadas e por quem e a aderência a esta política será então monitorizada pelo *back office* de uma entidade. Monitorizar as atividades de negociação dos indivíduos, por exemplo, ao rever ganhos ou perdas altos ou significativos suportados não usuais, ajudará o órgão de gestão a assegurar o cumprimento das políticas da entidade, incluindo a autorização de novos tipos de transação, e avaliar se ocorreu fraude.
24. A função dos registos de iniciação de um negócio de uma entidade é identificar claramente a natureza e finalidade de transações individuais e os direitos e obrigações decorrentes segundo cada contrato de instrumentos financeiros, incluindo a obrigatoriedade dos contratos. Além da informação financeira básica, tal com uma quantia nocional, os registos completos e rigorosos como mínimo incluem tipicamente:
  - (a) A identidade do negociante;
  - (b) A identidade da pessoa que regista a transação (se não o negociante), quando a transação foi iniciada (incluindo a data e momento da transação) e como foi registada nos sistemas de informação da entidade; e
  - (c) A natureza e finalidade da transação, incluindo se se destina ou não a cobrir uma exposição comercial ou subjacente.

### *Segregação de funções*

25. A segregação de funções e a atribuição de pessoal é uma importante atividade de controlo, particularmente quando exposto a instrumentos financeiros. As atividades de instrumentos financeiros podem ser segregadas numa variedade de funções, incluindo:

- (a) Executar a transação (negociação). Em entidades com um elevado volume de transações de instrumentos financeiros, tal pode ser feito pelo *front office*;
  - (b) Iniciar pagamentos de caixa e aceitar recebimentos de caixa (regularizações);
  - (c) Expedir confirmações de negócio e reconciliar as diferenças entre os registos da entidade e as respostas das contrapartes;
  - (d) Registrar todas as transações de forma correta nos registos contabilísticos;
  - (e) Monitorizar os limites de risco. Nas entidades com elevado volume de transações de instrumentos financeiros, isto pode ser realizado pela função de gestão do risco; e
  - (f) Monitorizar políticas e valorizar instrumentos financeiros.
26. Muitas organizações escolhem segregar as funções dos envolvidos em instrumentos financeiros, dos que valorizam instrumentos financeiros, dos que regularizam instrumentos financeiros e dos que contabilizam/registam instrumentos financeiros.
27. Quando uma entidade é demasiado pequena para conseguir uma devida segregação de funções, o papel do órgão de gestão e dos encarregados da governação na monitorização de atividades de instrumentos financeiros é de particular importância.
28. Uma característica do controlo interno de algumas entidades é uma função de verificação independente de preços (IPV- *Independent Price Verification*). Este departamento é responsável por verificar separadamente o preço de alguns instrumentos financeiros, e pode usar fontes de dados, metodologias e pressupostos alternativos. O IPV proporciona um olhar objetivo no apreçamento que foi desenvolvido em uma outra parte da entidade.
29. Geralmente, o *middle* ou *back office* é responsável por estabelecer políticas sobre valorização e assegurar a aderência à política. As entidades com um maior uso de instrumentos financeiros podem executar valorizações diárias da sua carteira de instrumentos financeiros e examinar a contribuição para o lucro ou prejuízo das valorizações do instrumento financeiro individual como um teste da razoabilidade das valorizações.

#### *Plenitude, Rigor e Existência*

30. A reconciliação regular dos registos da entidade com os registos de bancos e custodiantes externos permite à entidade assegurar que as transações são devidamente registadas. É importante uma apropriada segregação de funções entre os que transacionam os negócios e o que os reconciliam, visto



que é um processo rigoroso para rever reconciliações e compensar dados que reconciliam.

31. Podem também ser estabelecidos controlos que exijam que os negociantes identifiquem se um instrumento financeiro complexo pode ter características únicas, por exemplo, derivados embutidos. Nestas circunstâncias, pode existir uma função separada que avalie transações de instrumentos financeiros complexas no seu início (que pode ser conhecido como um grupo de controlo de produto), trabalhando em conexão com um grupo de política contabilística para assegurar que a transação é rigorosamente registada. Se bem que as entidades mais pequenas possam não ter grupos de controlo de produto, uma entidade pode ter um processo em vigor, relativo à revisão de contratos de instrumentos financeiros complexos no momento da sua origem a fim de assegurar que são contabilizados apropriadamente de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.

### Monitorização de Controlos

32. As atividades de monitorização contínua da entidade são concebidas para detetar e corrigir quaisquer deficiências na eficácia dos controlos sobre transações de instrumentos financeiros e a sua valorização. É importante que haja supervisão e revisão adequadas da atividade de instrumentos financeiros dentro da entidade. Tal inclui:
  - (a) Todos os controlos estarem sujeitos a revisão, por exemplo, a monitorização de estatísticas operacionais tais como o número de itens que reconciliam ou a diferença entre fontes de apreçamento internas e externas;
  - (b) A necessidade de controlos robustos de tecnologia de informação (TI) e monitorização e validação da sua aplicação; e
  - (c) A necessidade de assegurar que a informação resultante de diferentes processos e sistemas é adequadamente reconciliada. Por exemplo, há pouco benefício num processo de valorização se o output dele proveniente não for devidamente reconciliado com o razão geral.
33. Nas grandes entidades, os sistemas de informação sofisticados geralmente conservam a pista das atividades de instrumentos financeiros, e são concebidos para assegurar que a regularização ocorre quando devido. Os sistemas de informação mais complexos podem gerar lançamentos automáticos para contas de compensação para monitorizar os movimentos de caixa, e os controlos sobre o processamento estão em vigor com o objetivo de assegurar que as atividades de instrumentos financeiros são corretamente refletidas nos registos da entidade. Os sistemas de computador podem ser concebidos para produzir relatórios de exceção para alertar o órgão de gestão a situações em que não foram usados instrumentos financeiros dentro dos

limites autorizados ou quando as transações realizadas não estavam dentro dos limites estabelecidos para as contrapartes escolhidas. Porém, mesmo um sistema de informação sofisticado pode não assegurar a plenitude do registo das transações de instrumentos financeiros. Consequentemente, o órgão de gestão frequentemente põe em vigor procedimentos adicionais para aumentar a probabilidade de que todas as transações serão registadas.



ISA®

ISQC™

IAPN™

**IAASB**

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017  
T + 1 (212) 286-9344 F + 1 (212) 286-9570  
[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)