

International Auditing and Assurance Standards Board

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

Edição 2018
Parte III

Publicado por:



International
Federation
of Accountants®

Traduzido e Republicado por:



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

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. 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](http://permissions@ifac.org) or contact permissions@ifac.org.



Este Suplemento ao Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados – Edição 2018, Parte III 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 Suplemento ao Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados – Edição 2018, Parte III 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 Suplemento ao Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados – Edição 2018, Parte III © 2018 pela International Federation of Accountants (IFAC). Todos os direitos reservados.

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

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

Contacte Permissions@ifac.org para permissão para reproduzir, armazenar ou transmitir, ou para fazer outras utilizações similares deste documento.

ISBN: 978-989-20-9774-9

Depósito legal: 459828/19

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™

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

PARTE III

ÍNDICE

Página

QUALIDADE DA AUDITORIA

Referencial para a Qualidade da Auditoria: Elementos Chave que criam um
Ambiente para a Qualidade da Auditoria 5-79

REFERENCIAL DE GARANTIA DE FIABILIDADE

Referencial Internacional para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade
Ajustado 80-116

REFERENCIAL PARA A QUALIDADE DA AUDITORIA: ELEMENTOS CHAVE QUE CRIAM UM AMBIENTE PARA A QUALIDADE DA AUDITORIA

A visão do IAASB relativamente ao Referencial para a Qualidade da Auditoria

Os objetivos do Referencial para a Qualidade da Auditoria incluem:

- Dar a conhecer os elementos chave da qualidade da auditoria.
- Encorajar os principais stakeholders a explorarem formas para aumentarem a qualidade da auditoria.
- Facilitar maior diálogo entre os stakeholders sobre o tema.

O IAASB espera que o Referencial provoque discussão e ações positivas para se atingir uma melhoria contínua da qualidade da auditoria.

Os auditores são obrigados a cumprir as normas relevantes de auditoria e as normas relevantes de controlo de qualidade dentro das firmas de auditoria, bem como requisitos éticos e outros requisitos regulamentares. O Referencial não substitui essas normas, nem estabelece normas adicionais ou requisitos para a execução de trabalhos de auditoria.

Prefácio

A informação financeira deve ser relevante, oportuna e credível para satisfazer as necessidades dos utilizadores. As leis e regulamentos nacionais, bem como os acionistas de uma entidade, exigem muitas vezes uma auditoria externa a determinados elementos da informação financeira para transmitir segurança aos utilizadores de que podem confiar na informação. Para que uma auditoria externa cumpra o seu objetivo, os utilizadores de demonstrações financeiras auditadas devem confiar que o auditor fez o seu trabalho num padrão apropriado e que foi efetuada “uma auditoria de qualidade”.

O termo “qualidade da auditoria” é usado frequentemente em debates entre stakeholders, em comunicações de reguladores, entidades normalizadoras, firmas de auditoria e outros, e na pesquisa e estabelecimento de políticas. A qualidade da auditoria é uma matéria complexa e, como referido no Apêndice 1, não existe uma definição ou análise que tenha atingido reconhecimento universal.

Por esta razão, o International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) desenvolveu um Referencial para a Qualidade da Auditoria (o Referencial) que descreve os inputs, processo e outputs que contribuem para a qualidade da auditoria a nível do trabalho, a nível da firma de auditoria e a nível nacional, relativamente a auditorias de demonstrações financeiras. O Referencial também demonstra a importância das interações apropriadas entre os stakeholders e a importância de vários fatores de contexto.

O IAASB acredita que tal Referencial é do interesse público e:

- Encorajará as firmas de auditoria nacionais, as redes internacionais de firmas de auditoria e as organizações profissionais a refletirem sobre como melhorar a qualidade da auditoria e comunicar melhor a informação sobre a qualidade da auditoria;
- Elevará o nível de conhecimento e compreensão entre os stakeholders dos elementos importantes da qualidade da auditoria;
- Permitirá que os stakeholders reconheçam os fatores que podem merecer uma atenção prioritária para aumentar a qualidade da auditoria. Por exemplo, o Referencial pode ser usado para informar os encarregados da governação acerca da qualidade da auditoria e encorajá-los a considerarem as suas funções em tal melhoria;
- Ajudará a estabelecer normas, quer nacionais quer internacionais. Por exemplo, o IAASB usará o Referencial quando fizer a revisão da Norma Internacional de Controlo de Qualidade (ISQC) ¹ e das Normas

¹ 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*

Internacionais de Auditoria (ISA). Também ajudará o International Ethics Standards Board (IESBA) e o International Accounting Education Standards Board (IAESB) a considerarem melhorias às suas normas;

- Facilitará o diálogo e o relacionamento mais próximo entre o IAASB e os principais stakeholders, bem como entre estes stakeholders entre si;
- Estimulará a pesquisa acadêmica sobre o assunto; e
- Ajudará os estudantes de auditoria a compreenderem totalmente os fundamentos da profissão a que pretendem aderir.

Índice

	Página
Visão geral	9
1 Inputs	14
2 Processo	17
3 Outputs	19
4 Interações Principais Dentro da Cadeia do Relato Financeiro	25
5 Contexto	33
Apêndice 1 A Complexidade em Definir Qualidade da Auditoria	
Apêndice 2 Atributos de Qualidade dos Inputs e do Processo	

Visão geral

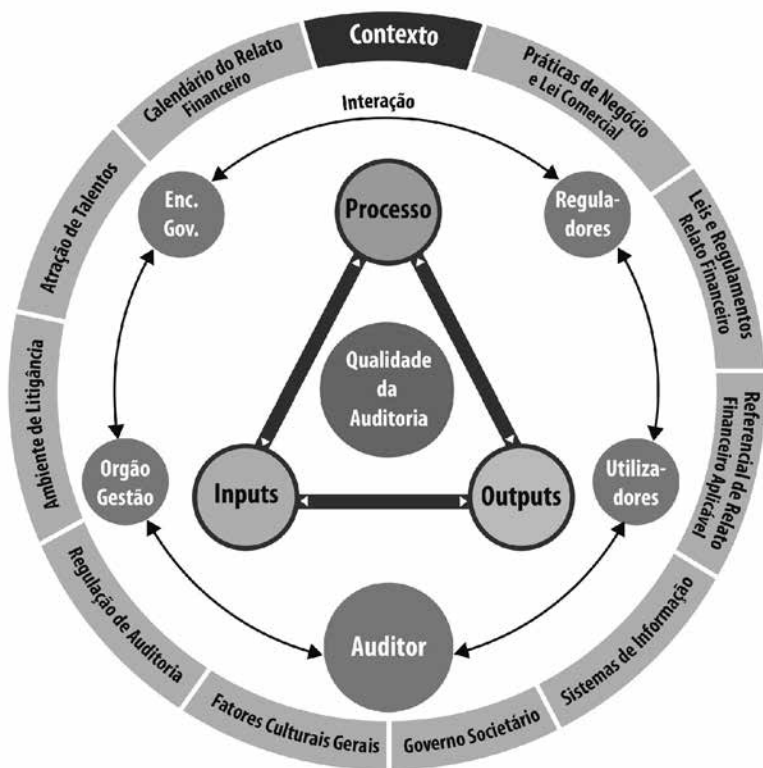
1. O termo **qualidade da auditoria** compreende os elementos chave que criam um ambiente que maximiza a probabilidade de serem efetuadas auditorias de qualidade de forma consistente.
2. O objetivo de uma auditoria de demonstrações financeiras é o de o auditor formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras baseada na obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se essas demonstrações financeiras estão isentas de distorção material e relatar de acordo com os resultados alcançados. É provável que a **qualidade da auditoria** tenha sido alcançada por uma equipa de trabalho que:
 - Mostrou valores, ética e atitudes apropriados;
 - Era suficientemente conhecedora, competente e experiente e alocou tempo suficiente para efetuar o trabalho;
 - Aplicou um processo de auditoria rigoroso e procedimentos de controlo de qualidade que cumprem a lei, regulamentos e normas aplicáveis;
 - Emitiu relatórios úteis e oportunos; e
 - Interagiu apropriadamente com os stakeholders relevantes.
3. A responsabilidade pela execução de auditorias de demonstrações financeiras de qualidade é dos auditores. Porém, a qualidade da auditoria é melhor atingida num ambiente onde existe apoio dos participantes na cadeia do relato financeiro e interações apropriadas entre eles.
4. O Referencial tem como meta criar conhecimento dos elementos chave da qualidade da auditoria, encorajando, assim, os auditores, as firmas de auditoria e outros stakeholders a questionarem-se a si mesmos sobre se havia mais que pudessem fazer para aumentar a qualidade da auditoria nos seus ambientes particulares.
5. O Referencial aplica-se a auditorias de todas as entidades independentemente da sua dimensão, natureza e complexidade. Também se aplica a todas as firmas de auditoria independentemente da dimensão, incluindo firmas de auditoria que sejam parte de uma rede ou associação. Porém, os atributos da qualidade da auditoria descritos neste Referencial variam em importância e afetam a qualidade da auditoria em diferentes formas.
6. Os auditores são obrigados a cumprir as normas de auditoria e as normas de controlo de qualidade das firmas de auditoria relevantes, bem como os

requisitos éticos e outros requisitos regulamentares. Em particular, a ISQC1² trata das responsabilidades da firma pelo seu sistema de controlo de qualidade para auditorias. O Referencial não é um substituto dessas normas, nem estabelece normas adicionais ou requisitos procedimentais para a execução dos trabalhos de auditoria

7. Embora a qualidade de uma auditoria individual seja influenciada pelos inputs, processos, outputs e interações descritos neste Referencial, o Referencial para a Qualidade da Auditoria, por si só, não é suficiente para a finalidade de avaliar a qualidade de uma auditoria individual. Isto porque há necessidade de considerar em detalhe matérias como a natureza, oportunidade e extensão da prova de auditoria obtida em resposta aos riscos de distorção material numa entidade em particular, a apropriação dos julgamentos de auditoria relevantes efetuados e o cumprimento das normas relevantes.
8. O Referencial distingue os seguintes elementos:
 - a. Inputs
 - b. Processo
 - c. Outputs
 - d. Interações principais dentro da cadeia do relato financeiro
 - e. Contexto

² A ISQC1 exige que as firmas de auditoria estabeleçam e mantenham um sistema de controlo de qualidade que lhes proporcione garantia razoável de que a firma e o seu pessoal cumprem as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis; e que os relatórios emitidos pela firma ou pelos sócios responsáveis pelo trabalho são apropriados nas circunstâncias.

O Referencial pode ser ilustrado como segue:



Inputs

9. Os inputs são agrupados nos seguintes fatores:
 - a. Os valores, a ética e as atitudes dos auditores que, por sua vez, são influenciados pela cultura prevalecente na firma de auditoria; e
 - b. O conhecimento, competências e experiência dos auditores e o tempo a eles alocado para efetuarem a auditoria.
10. Dentro destes inputs, os atributos de qualidade são depois organizados entre os que são aplicáveis diretamente:
 - a. A nível do trabalho de auditoria;
 - b. A nível da firma de auditoria e, assim, indiretamente a todas as auditorias executadas pela firma; e
 - c. A nível nacional (ou jurisdicional) e, assim, indiretamente a todas as firmas de auditoria da jurisdição e às auditorias que executam.

11. O Apêndice 2 descreve mais detalhadamente os atributos de qualidade dos inputs ao nível do trabalho, da firma e da jurisdição.
12. Os inputs para a qualidade da auditoria serão influenciados pelo contexto em que a auditoria é efetuada, pelas interações com os stakeholders principais e pelos outputs. Por exemplo, as leis e regulamentos (contexto) podem exigir relatórios específicos (outputs) que influenciam as competências (input) utilizadas.

Processo

13. O rigor do processo de auditoria e os procedimentos de controlo de qualidade afetam a qualidade da auditoria. O Apêndice 2 descreve mais detalhadamente os atributos de qualidade deste fator ao nível do trabalho, da firma e da jurisdição.

Outputs

14. Os outputs incluem relatórios e informações que são formalmente preparados e apresentados por uma parte a outra, bem como outputs que surgem do processo de auditoria e que não são geralmente visíveis por pessoas fora da entidade auditada. Por exemplo, podem incluir melhorias às práticas de relato financeiro e ao controlo interno sobre o relato financeiro da entidade que possam resultar das conclusões de auditoria.
15. Os outputs da auditoria são muitas vezes determinados pelo contexto, incluindo por exigências legais. Enquanto alguns stakeholders podem influenciar mais a natureza dos outputs, outros podem influenciar menos. De facto, para alguns stakeholders, tais como os investidores em empresas cotadas, o relatório do auditor é o output principal.

Interações Principais dentro da Cadeia de Relato Financeiro

16. Embora cada stakeholder na cadeia de relato financeiro tenha um papel importante de apoio a um relato financeiro de elevada qualidade, a forma como os stakeholders interagem pode ter um impacto particular na qualidade da auditoria. Estas interações, incluindo as comunicações formais e informais, serão influenciadas pelo contexto em que a auditoria é efetuada e permitem que exista um relacionamento dinâmico entre os inputs e os outputs. Por exemplo, as discussões entre o auditor e a comissão de auditoria de uma empresa cotada na fase do planeamento podem influenciar a utilização de competências especializadas (input) e a forma e conteúdo do relatório do auditor aos encarregados da governação (output). Ao contrário, para empresas não cotadas pode haver uma maior proximidade aos proprietários durante a auditoria. Nestas circunstâncias, pode haver comunicações informais frequentes, o que contribui para a qualidade da auditoria.

Contexto

17. Existe um conjunto de fatores de ambiente – ou de contexto – tais como leis, regulamentos e governo societário, que têm o potencial de afetar a natureza e qualidade do relato financeiro e, direta ou indiretamente, a qualidade da auditoria. Quando apropriado, os auditores respondem a estes fatores quando determinam a forma como melhor obtêm prova de auditoria suficiente e apropriada.

Inputs

1. A qualidade da auditoria implica que os auditores:
 - Demonstrem valores, ética e atitudes apropriados; e
 - Sejam suficientemente conhecedores, competentes e experientes e que tenham tempo suficiente para efetuar o trabalho de auditoria.
2. Os atributos chave que influenciam a qualidade da auditoria estão descritos a seguir. Estes atributos aplicam-se ao nível do trabalho de auditoria, ao nível da firma de auditoria e ao nível da jurisdição³. Cada atributo e nível está descrito em secções separadas.

Valores, Ética e Atitudes – Nível do Trabalho (Ref.: Parágrafos 2-16, Apêndice 2)

3. O sócio responsável pelo trabalho⁴ é responsável por um trabalho de auditoria e, por conseguinte, é diretamente responsável pela qualidade da auditoria. Além de ter a responsabilidade pela execução da auditoria, o sócio responsável pelo trabalho tem um papel crucial quanto a garantir que a equipa de trabalho demonstra os valores, a ética e as atitudes necessários para suportar a qualidade da auditoria.

Os atributos chave são:

- A equipa de trabalho reconhece que a auditoria é efetuada no interesse público geral e reconhece a importância do cumprimento dos requisitos éticos.⁵
- A equipa de trabalho demonstra objetividade e integridade.
- A equipa de trabalho é independente.
- A equipa de trabalho demonstra competência e zelo profissional.
- A equipa de trabalho demonstra ceticismo profissional.

³ Uma jurisdição pode ser maior ou menor que um país. Em algumas partes do mundo alguns aspetos da regulação da auditoria abrangem um conjunto de países. Em alguns países, aspetos da regulação de auditoria são da responsabilidade de estados ou províncias.

⁴ No contexto do setor público, os termos “cliente”, “sócio responsável pelo trabalho” e “firma” devem, quando relevante, ser lidos em referência aos seus equivalentes no setor público tal como definido na *International Standard of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 40, Quality Control for Supreme Audit Institutions, Section 7*

⁵ O *Código de Ética dos Profissionais de Contabilidade e Auditoria* emitido pelo International Ethics Standards Board for Accountants (Código do IESBA) identifica cinco princípios fundamentais de ética profissional para os auditores e contabilistas: integridade, objetividade, competência e zelo profissional, confidencialidade e comportamento profissional.

Valores, Ética e Atitudes – Nível da Firma (Ref.: Parágrafos 17-32, Apêndice 2)

4. A cultura da firma de auditoria tem uma influência importante nos valores, ética e atitudes dos sócios de auditoria e outros membros da equipa de trabalho, dado que o ambiente em que a equipa trabalha pode afetar significativamente o seu estado de espírito e, conseqüentemente, a forma como eles assumem as suas responsabilidades. Embora a auditoria esteja concebida para proteger o interesse público, as firmas de auditoria são entidades comerciais. A cultura de cada firma será um fator importante na determinação de como os seus sócios e pessoal atuam no interesse público e, ao mesmo tempo, atingem os seus objetivos comerciais.
5. Os atributos chave relativamente à criação de uma cultura em que a qualidade de auditoria é valorada são:
 - Estão em vigor práticas de governo que estabelecem a cultura da organização (“tone at the top”) apropriada e que têm por fim a salvaguarda da independência da firma.
 - As características pessoais necessárias são promovidas através de sistemas de avaliação e recompensa que apoiam a qualidade da auditoria.
 - As considerações de aspetos financeiros não conduzem a ações e decisões que prejudiquem a qualidade da auditoria.
 - A firma enfatiza a importância de proporcionar aos sócios e ao pessoal oportunidades de desenvolvimento profissional contínuo e acesso a suporte técnico de elevada qualidade.
 - A firma promove uma cultura de aconselhamento sobre assuntos difíceis.
 - Existem sistemas robustos de apoio à tomada de decisões sobre aceitação e continuação de clientes.

Valores, Ética e Atitudes – Nível da Jurisdição (Ref.: Parágrafos 33-40, Apêndice 2)

6. As atividades de regulação da auditoria da jurisdição têm uma influência importante na cultura das firmas e nos valores, ética e atitudes dos sócios de auditoria e outros membros da equipa de trabalho. Os atributos chave são:
 - São promulgados requisitos éticos, tornando claro quais os princípios éticos subjacentes e os requisitos específicos que se aplicam.
 - Os reguladores, os emissores de normas e os organismos profissionais são proativos em assegurar que os princípios éticos são compreendidos e os requisitos aplicados consistentemente.
 - A informação relevante relativa ao processo de aceitação de clientes é partilhada entre as firmas de auditoria.

Conhecimento, Competências, Experiência e Tempo – Nível do Trabalho

(Ref.: Parágrafos 41-58, Apêndice 2)

7. O sócio responsável pelo trabalho é responsável por se sentir satisfeito de que a equipa de trabalho, coletivamente, tem as competências apropriadas e que tem tempo suficiente que lhe permita obter prova de auditoria suficiente e apropriada antes de emitir a opinião de auditoria.
8. Os atributos chave são:
 - Os sócios e o pessoal têm as competências necessárias.
 - Os sócios e o pessoal compreendem o negócio da entidade.
 - Os sócios e o pessoal fazem julgamentos razoáveis.
 - O sócio responsável pelo trabalho de auditoria está ativamente envolvido na avaliação do risco e no planeamento, supervisão e revisão do trabalho efetuado.
 - O pessoal que efetua o trabalho de auditoria no local do cliente tem experiência suficiente, o seu trabalho é orientado, supervisionado e revisto apropriadamente e existe um elevado grau de estabilidade da equipa.
 - Os sócios e o pessoal têm tempo suficiente para executar a auditoria de uma forma eficaz.
 - O sócio responsável pelo trabalho e outros membros experientes da equipa de trabalho mantêm contacto com o órgão de gestão e os encarregados da governação.

Conhecimento, Competências, Experiência e Tempo – Nível da Firma

(Ref.: Parágrafos 59-70, Apêndice 2)

9. As políticas e procedimentos da firma de auditoria terão impacto no conhecimento e experiência exigidos ao sócio responsável pela auditoria e outros membros da equipa de trabalho e no tempo que têm disponível para efetuar o trabalho de auditoria necessário. Os atributos chave são:
 - Os sócios e pessoal têm tempo suficiente para tratarem os assuntos difíceis assim que surgem.
 - As equipas de auditoria são estruturadas de forma apropriada.
 - Os sócios e o pessoal mais experiente proporcionam avaliações oportunas ao pessoal menos experiente e acompanhamento apropriado ou ações de formação no terreno.
 - É proporcionada formação suficiente aos sócios de auditoria e ao pessoal sobre assuntos de auditoria e contabilidade e, quando apropriado, sobre assuntos especializados de setores específicos.

Conhecimento, Competências, Experiência e Tempo – Nível da Jurisdição (Ref.: Parágrafos 71-80, Apêndice 2)

10. As atividades ao nível da jurisdição podem ter impacto nas competências dos auditores. Os atributos chave são:
 - Existem processos robustos para o licenciamento dos auditores/firmas de auditoria.
 - Os requisitos de educação estão claramente definidos e existem recursos adequados para uma formação eficaz.
 - Existem planos para atualizar os auditores em assuntos correntes e para lhes ministrar formação sobre novos requisitos de contabilidade, auditoria ou regulamentares.
 - A profissão de auditoria está bem posicionada para atrair e reter indivíduos com as qualidades apropriadas.

Processo

11. Auditorias de qualidade implicam que os auditores apliquem um processo de auditoria rigoroso e procedimentos de controlo de qualidade que cumpram as leis, regulamentos e normas aplicáveis.

Processo de Auditoria e Procedimentos de Controlo de Qualidade – Nível do Trabalho (Ref.: Parágrafos 81-93, Apêndice 2)

12. As auditorias precisam de ser efetuadas de acordo com normas de auditoria e ser sujeitas a procedimentos de controlo de qualidade da firma, que cumpram a ISQC 1. Tudo isto proporciona as bases para uma abordagem disciplinada à avaliação do risco, ao planeamento, à execução de procedimentos de auditoria e finalmente à formação e expressão de uma opinião. Por vezes, as metodologias e as políticas e procedimentos internos da firma proporcionam orientação mais específica sobre matérias como, quem efetua atividades específicas, requisitos de consultas internas e formatos de documentação.
13. Embora as normas de auditoria e a metodologia da firma deem forma ao processo de auditoria, o modo como esse processo é aplicado na prática será ajustado a cada cliente em particular. Os atributos chave são:
 - A equipa de trabalho cumpre as normas de auditoria, as leis e regulamentos relevantes e os procedimentos de controlo interno da firma de auditoria.
 - A equipa de trabalho faz uso apropriado das tecnologias de informação.
 - Existe interação eficaz com outros envolvidos na auditoria.

- Existem acordos apropriados com o órgão de gestão de forma a ser conseguido um processo de auditoria eficiente e eficaz.

Processo de Auditoria e Procedimentos de Controlo de Qualidade – Nível da Firma (Ref.: Parágrafos 94-111, Apêndice 2)

14. As políticas e procedimentos da firma têm impacto no processo de auditoria. Os atributos chave que contribuem para a qualidade da auditoria são:
 - A metodologia de auditoria é adaptada de acordo com os desenvolvimentos de normas profissionais e com os resultados de revisões do controlo de qualidade interno e de inspeções externas.
 - A metodologia de auditoria encoraja os membros da equipa a aplicarem ceticismo profissional e a exercerem julgamento profissional apropriado.
 - A metodologia exige supervisão e revisão eficazes do trabalho de auditoria.
 - A metodologia exige documentação de auditoria apropriada.
 - São estabelecidos procedimentos de controlo de qualidade rigorosos, a qualidade da auditoria é monitorizada e são tomadas medidas consequentes apropriadas.
 - Quando necessário, são efetuadas revisões de controlo de qualidade do trabalho.

Processo de Auditoria e Procedimentos de Controlo de Qualidade – Nível da Jurisdição (Ref.: Parágrafos 112-119, Apêndice 2)

15. As atividades de regulação de auditoria nacionais podem ter impacto no processo de auditoria.
16. As ISA são emitidas pelo IAASB. O International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) estabelece normas éticas de elevada qualidade para os auditores e contabilistas através do desenvolvimento de um Código de Ética robusto e internacionalmente apropriado. O International Accounting Education Standards Board (IAESB) desenvolve e promove a melhoria da educação dos profissionais – abrangendo competência técnica, capacidades profissionais e valores, ética e atitudes – através da emissão de Normas Internacionais de Educação (IES). Existe uma adoção generalizada destas normas a nível nacional. Os atributos chave são:
 - São promulgadas normas de auditoria e outras que tornam claros os objetivos subjacentes bem como os requisitos específicos que se aplicam.

- Os organismos responsáveis por inspeções externas de auditoria consideram atributos relevantes de qualidade da auditoria tanto relativamente a firmas de auditoria como relativamente a auditores individuais.
- Existem sistemas eficazes para investigar alegações de falhas de auditoria e exercer ação disciplinar quando apropriado.

Outputs

17. Diferentes stakeholders recebem diferentes outputs de uma auditoria. É provável que estes outputs sejam avaliados em termos da sua utilidade e oportunidade e sejam vistos como aspetos da qualidade da auditoria. Eles também podem:
 - Proporcionar dados gerais sobre a qualidade da auditoria. Por exemplo, os relatórios dos reguladores da auditoria provavelmente descrevem deficiências que foram identificadas nas atividades de inspeção; e
 - Ter impacto direto na auditoria. Por exemplo, havendo uma responsabilidade de relatar sobre uma matéria, tal como sobre a eficácia de controlos internos, pode resultar em trabalho mais robusto nessa área.
18. Alguns stakeholders, especialmente o órgão de gestão, os encarregados da governação e alguns reguladores, têm mais dados diretos em alguns dos inputs para a qualidade da auditoria e estão, assim, melhor habilitados para os avaliarem, pelo menos em parte. Os outputs destes stakeholders, por exemplo, a informação prestada pelas comissões de auditoria, podem proporcionar informação útil sobre a qualidade da auditoria para utilizadores externos.
19. Os outputs relevantes podem incluir.

Nível	Outputs
Nível do trabalho	Do auditor Relatórios do auditor para os utilizadores de demonstrações financeiras auditadas Relatórios do auditor para os encarregados da governação Relatórios do auditor para o órgão de gestão Relatórios do auditor para reguladores financeiros e prudenciais Da Entidade As demonstrações financeiras auditadas Relatórios dos encarregados da governação, incluindo das comissões de auditoria De reguladores da auditoria Informação prestada por reguladores sobre auditorias específicas
Nível da firma e da Jurisdição	Da firma de auditoria Relatórios de transparência Relatórios anuais e outros Dos reguladores de auditoria Visão global dos resultados das inspeções de firmas de auditoria

Outputs – Nível do trabalho

Relatórios do auditor para os utilizadores de demonstrações financeiras auditadas

20. O output principal de uma auditoria é uma opinião do auditor que proporciona aos utilizadores confiança sobre a credibilidade das demonstrações financeiras auditadas. Para a maioria dos utilizadores, a ausência de uma opinião modificada é um importante sinal acerca da credibilidade da informação financeira. O valor deste sinal pode ser influenciado por um conjunto de fatores, incluindo a reputação da firma⁶ que efetuou a auditoria e um pressuposto acerca da eficácia do processo de auditoria aplicado.
21. O relatório do auditor proporciona a oportunidade de o auditor prestar informação que dê aos utilizadores alguns dados sobre o trabalho que efetuou e seus resultados e, por conseguinte, sobre a qualidade da auditoria. Porém, esta oportunidade nem sempre é tomada pelos auditores e o seu relatório tem

⁶ A reputação da firma de auditoria não é especificamente tratada no Referencial dado não é um elemento da qualidade da auditoria, mas algo que pode surgir da execução sustentada de auditorias de qualidade. Existe um conjunto de fatores que têm impacto na reputação de uma firma incluindo a sua dimensão, as atividades de marketing e o grau que a pode afetar adversamente por via de ações litigiosas ou de medidas de regulação.

- sido, ao longo do tempo, padronizado. Além das situações em que o relatório do auditor é modificado, geralmente não é prestada informação acerca do trabalho efetuado pelo auditor e seus resultados.
22. Adicionalmente à extensão da informação contida no relatório do auditor, a sua utilidade também é aumentada se contiver garantia de fiabilidade adicional acerca de matérias específicas exigidas por lei ou regulamentos. Em alguns casos, essa garantia de fiabilidade pode ser dada sem aumentar o âmbito da auditoria (por exemplo, confirmação de que o órgão de gestão proporcionou ao auditor toda a informação e explicações necessárias). Em outros casos, o âmbito da auditoria precisa de ser aumentado (por exemplo, proporcionar garantia de fiabilidade sobre a eficácia do controlo interno relativo ao relato financeiro).
23. Geralmente é proporcionada mais informação sobre a auditoria pelos auditores do setor público tanto no relatório principal como num relatório suplementar que seja do domínio público. Adicionalmente, os auditores do setor público muitas vezes efetuam o seu trabalho num ambiente que proporciona aos cidadãos acesso a documentos oficiais. Esta liberdade de informação pode resultar na divulgação pelo auditor do setor público de informação detalhada sobre as suas auditorias, por exemplo, sobre os riscos de negócio e controlos internos de uma entidade.

Relatórios do auditor para os encarregados da governação

24. As normas de auditoria geralmente exigem que o auditor comunique com oportunidade com os encarregados da governação acerca de determinadas matérias. Por exemplo, as ISA⁷ exigem comunicação sobre:
- As responsabilidades do auditor.
 - O âmbito e calendário planeados da auditoria.
 - Informação acerca de ameaças à objetividade do auditor e as salvaguardas associadas que foram aplicadas.
 - Os resultados da auditoria significativos.
25. Estas matérias estão geralmente incluídas em relatórios dirigidos aos encarregados da governação. Porém, os requisitos das normas de auditoria preveem discussões mais extensas e abrangentes entre o auditor e os encarregados da governação. Os encarregados da governação avaliam o valor e a oportunidade tanto dos relatórios escritos como das comunicações menos formais quando consideram a qualidade da auditoria global.

⁷ ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*

26. Relativamente à qualidade e utilidade das comunicações, os encarregados da governação podem em particular valorizar as comunicações do auditor que proporcionem:
- Dados isentos sobre o desempenho do órgão de gestão quanto ao cumprimento das suas responsabilidades pela preparação das demonstrações financeiras;
 - Dados sobre as práticas de relato financeiro da entidade, incluindo o funcionamento dos controlos internos;
 - Recomendações para melhoria do processo de relato financeiro da entidade; e
 - Informação que lhes permita cumprirem efetivamente as suas responsabilidades de governo societário.

Relatórios do auditor para o órgão de gestão

27. Durante a execução da auditoria, o auditor terá também comunicação extensa com o órgão de gestão. Muita da comunicação será informal, mas por vezes o auditor pode decidir, ou o órgão de gestão pode solicitar, que haja comunicação formal das observações através de um relatório escrito. Nestas circunstâncias, o órgão de gestão dará ênfase ao valor percebido e à oportunidade de tais relatórios quando considera a qualidade da auditoria global.
28. Para além da comunicação de assuntos relativos ao relato financeiro, o órgão de gestão pode valorizar em particular:
- Dados sobre determinadas áreas dos sistemas e negócios da entidade e respetivas recomendações para melhoria;
 - Observações sobre matérias de regulação; e
 - Perspetivas globais sobre assuntos significativos e tendências so setor de atividade.
29. O órgão de gestão, em particular das pequenas entidades onde os recursos podem ser limitados, pode valorizar o aconselhamento do auditor. Nestas circunstâncias, o auditor deve ter presente as ameaças à independência que possam surgir.

Relatórios do auditor para reguladores financeiros e prudenciais

30. As leis ou regulamentos nacionais podem exigir que o auditor comunique com os reguladores financeiros ou prudenciais seja numa base de rotina, seja em circunstâncias específicas. Os requisitos nacionais variam, mas podem incluir:

- Proporcionar garantia de fiabilidade sobre aspetos do processo do relato financeiro, por exemplo, sobre controlo interno.
 - Relatar assuntos que os reguladores acreditam ser de importância significativa para eles.
 - Relatar atos ilegais, incluindo suspeitas de branqueamento de capitais.
31. Nestas circunstâncias, os reguladores darão ênfase ao valor percebido e à oportunidade de tais relatórios quando consideram a qualidade da auditoria global.

As demonstrações financeiras auditadas

32. A garantia de fiabilidade aumenta a credibilidade do relato financeiro e potencialmente conduz a melhoria da qualidade do relato financeiro. Por exemplo, pode resultar da auditoria que o órgão de gestão faça alterações à minuta das demonstrações financeiras. Estas alterações podem ser de natureza quantitativa ou qualitativa, tais como clarificação de divulgações nas notas às demonstrações financeiras. Embora estas alterações não sejam geralmente percebidas pelos utilizadores, face à percepção que têm do que são demonstrações financeiras de elevada qualidade, podem concluir que foi efetuada uma auditoria com qualidade. Pelo contrário, face a demonstrações financeiras que contêm erros aritméticos, inconsistências e divulgações difíceis de perceber, na ausência de um relatório do auditor com reservas, os utilizadores podem concluir que foi efetuada uma auditoria de fraca qualidade.
33. Em algumas jurisdições as entidades são obrigadas a reexpressar demonstrações financeiras nas quais se encontraram erros materialmente relevantes. A necessidade de a entidade reexpressar as suas demonstrações financeiras, dependendo das razões dessa reexpressão, pode levar os utilizadores a acreditar que houve uma falha na auditoria.

Relatórios dos encarregados da governação, incluindo das comissões de auditoria

34. Em alguns países, os encarregados da governação — em particular, as comissões de auditoria das entidades cotadas — têm responsabilidades específicas relativamente à supervisão do auditor ou de aspetos do processo de auditoria. Embora os utilizadores possam concluir que o envolvimento ativo de uma comissão de auditoria de elevada qualidade terá um impacto positivo na qualidade da auditoria, existe uma variabilidade considerável no nível em que as comissões de auditoria comunicam com os utilizadores a forma como cumpriram as suas responsabilidades.
35. Existe potencial para uma divulgação mais completa das atividades das comissões de auditoria para benefício tanto da efetiva qualidade da auditoria

como da percepção que os utilizadores têm dela. Consequentemente, alguns países estão a ponderar incluir mais informação nos relatórios anuais acerca das atividades das comissões de auditoria com respeito à auditoria externa.

Informação prestada por reguladores sobre auditorias específicas

36. Em alguns países, os reguladores da auditoria disponibilizam os resultados das inspeções de auditorias individuais às comissões de auditoria relevantes, embora geralmente tal informação não seja tornada pública.

Outputs – Nível da firma e da Jurisdição

Relatórios de transparência

37. As firmas de auditoria podem prestar informação genérica sobre a qualidade da auditoria. Um conjunto de países definiu requisitos para as firmas de auditoria produzirem relatórios de transparência que proporcionam informação acerca dos sistemas de governo e de controlo de qualidade da firma.⁸ A disponibilização pública desta informação pode ajudar os utilizadores de demonstrações financeiras que não tenham proximidade com o processo de auditoria a compreenderem as características das firmas de auditoria individuais, e os fatores que conduzem a uma auditoria de qualidade nessas firmas. Quando os principais stakeholders não conseguirem avaliar a qualidade da auditoria diretamente, esta informação pode ajudar as entidades na seleção de uma nova firma de auditoria.
38. Os relatórios de transparência também são uma oportunidade para as firmas de auditoria se distinguirem entre si salientando aspetos particulares das suas políticas e de abordagem à auditoria e, assim, competir quanto a aspetos de qualidade da auditoria. A publicação de informação, por exemplo, sobre os processos e práticas da firma para a qualidade da auditoria, sobre como assegurar a independência e sobre o governo societário, proporciona um incentivo claro para todos dentro da firma no sentido de cumprirem quer o espírito quer a letra dos compromissos da firma.

Relatórios anuais e outros

39. Algumas firmas de auditoria emitem relatórios anuais. Estes relatórios proporcionam uma oportunidade para estas firmas descreverem indicadores de desempenho chave relativamente à qualidade da auditoria e iniciativas

⁸ Para os Estados-Membros da União Europeia, por exemplo, a Diretiva da Auditoria exige que as firmas que auditam entidades de interesse público publiquem anualmente informação específica cobrindo a estrutura legal das firmas, qualquer rede de que faça parte, os sistemas de governo societário e de controlo de qualidade, informação financeira e informação sobre as bases da remuneração dos sócios.

tomadas para os melhorar. Esta informação pode ajudá-las a diferenciar-se entre si no que respeita à qualidade da auditoria.

40. Adicionalmente, os organismos de auditoria do setor público podem emitir outros relatórios em que extraem conclusões genéricas sobre todas as auditorias que efetuaram, identificando fraquezas comuns sobre o governo, contabilidade e relato. Estes relatórios podem incluir recomendações para que sejam alteradas leis e regulamentos que digam respeito a entidades governamentais.

Visão global dos resultados das inspeções de firmas de auditoria

41. Em muitos países, os reguladores da auditoria fazem um relato anual sobre os resultados das inspeções de auditoria efetuadas. O nível de detalhe proporcionado por esses relatórios varia. Em alguns países, os relatórios agregam os resultados das inspeções de todas as firmas de auditoria; em outros países, os relatórios são publicados por cada firma em separado.
42. A publicação de relatórios de inspeção de firmas de auditoria individuais pode ter um papel importante em relação ao aumento da qualidade da auditoria, incluindo quanto à perceção dessa qualidade pelos principais stakeholders (especialmente os investidores e utilizadores dos relatórios de auditoria). O debate sobre se é benéfico ou não para os reguladores da auditoria relatarem publicamente sobre as firmas individualmente está dividido. Uns consideram que o facto de haver transparência na divulgação dos resultados das inspeções ao nível de cada firma ajudará os encarregados da governação no cumprimento das suas obrigações e terá um impacto positivo na qualidade da auditoria pois dá um incentivo às firmas para verem as melhorias ano a ano na qualidade do seu trabalho. Outros consideram que o relato público dos resultados específicos das firmas pode provocar que as firmas de auditoria adotem uma abordagem mais defensiva na resposta aos resultados das inspeções em detrimento da qualidade da auditoria

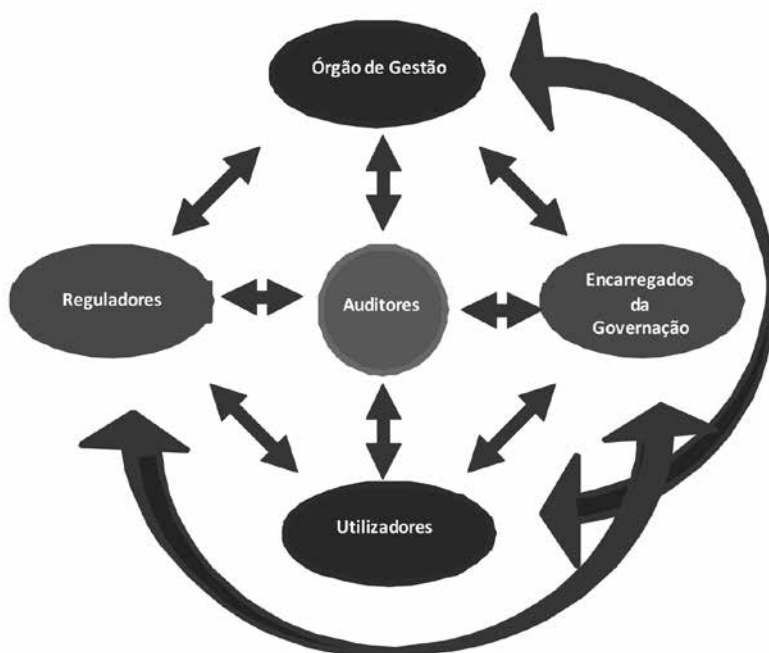
Interações Principais Dentro da Cadeia de Relato Financeiro

43. No seu relatório de 2008 *Financial Reporting Supply Chain: Current Perspectives and Directions*,⁹ a International Federation of Accountants (IFAC) descreve a cadeia de relato financeiro como “as pessoas e os processos envolvidos na preparação, aprovação, auditoria, análise e utilização de relatórios financeiros”.
44. A IFAC observou que todas as ligações da cadeia precisam de ser de elevada qualidade e estar intimamente associadas para fazer um relato financeiro de

⁹ O relatório encontra-se disponível em: web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf.

elevada qualidade. Embora cada ligação separada na cadeia tenha um papel importante de suporte ao relato financeiro de elevada qualidade, a natureza das ligações, ou interações, entre as ligações pode ter um impacto particular na qualidade da auditoria.

45. É através destas interações, incluindo as comunicações formais e informais, que os participantes na cadeia podem influenciar o comportamento e os pontos de vista de outros e, assim, contribuírem para melhorar a qualidade da auditoria. A natureza e extensão das interações serão influenciadas tanto pelos objetivos dos indivíduos envolvidos como pelo contexto em que as interações se fazem.
46. As interações descritas nas secções seguintes são interações bilaterais. Porém, há benefícios para a qualidade da auditoria quando os auditores e os principais stakeholders discutem conjuntamente matérias relevantes para essa qualidade.
47. Algumas das mais importantes interações¹⁰ relativas à qualidade da auditoria são descritas a seguir.



¹⁰ Esta secção trata apenas de interações externas, isto é, fora da equipa de trabalho de auditoria. As interações dentro da equipa de trabalho de auditorias estão referidas na secção Inputs.

Interações entre os Auditores e o Órgão de Gestão¹¹

48. O órgão de gestão é responsável pela preparação das demonstrações financeiras e pelo controlo interno necessário para assegurar que a informação de suporte à preparação das demonstrações financeiras é fiável e está disponível em tempo útil. O órgão de gestão é também responsável por garantir que as demonstrações financeiras estão em conformidade com o referencial de relato financeiro aplicável e, quando relevante, representam as transações e acontecimentos subjacentes de forma apropriada.
49. O acesso atempado e sem restrições à informação e aos indivíduos relevantes quer dentro quer fora da entidade ajuda o auditor na recolha da prova de auditoria. Um relacionamento aberto e construtivo ajuda o auditor a identificar, avaliar e responder aos riscos de distorção material, particularmente em relação a transações complexas ou não usuais, ou a matérias envolvendo julgamento ou incerteza significativa. Não havendo cooperação e diálogo, não é provável que possa ser efetuada com eficiência uma auditoria de qualidade.
50. Para ajudar na eficiência da auditoria, na fase inicial da mesma o auditor deve discutir com o órgão de gestão as necessidades de informação e acordar com ele um calendário apropriado. O auditor também deve discutir os resultados da auditoria com o órgão de gestão à medida que surgem para que ele possa prestar esclarecimentos oportunos ou possa fazer análises adicionais quando necessário.
51. Um relacionamento aberto e construtivo entre os auditores e o órgão de gestão também ajuda a criar um ambiente no qual o órgão de gestão possa beneficiar das observações dos auditores em matérias como:
- Possíveis melhorias nas práticas de relato financeiro da entidade.
 - Possíveis melhorias no controlo interno sobre o relato financeiro.
 - Novos requisitos de relato financeiro.
 - Perspetivas sobre assuntos do setor de atividade.
 - Observações sobre matérias legais e regulamentares.
52. Um relacionamento aberto e construtivo entre os auditores e o órgão de gestão precisa de ser distinguido de um relacionamento muito familiarizado, que pode ocorrer quando os auditores passam longos períodos do ano no mesmo cliente de auditoria. É vital para a qualidade da auditoria que os auditores se mantenham céticos e objetivos e estejam preparados para desafiar a credibilidade da informação que lhes foi dada.

¹¹ Em muitas pequenas entidades há pouca distinção entre o órgão de gestão e os encarregados da governação. Um sócio gerente geralmente faz os dois papéis.

Interações entre os Auditores e os Encarregados da Governação

53. Os encarregados da governação são responsáveis pela supervisão da direcção estratégica da entidade e das suas responsabilidades pela prestação de contas. Isto inclui a supervisão do processo de relato financeiro da entidade. Em entidades cotadas e outras grandes entidades, muito do trabalho relativo à supervisão do processo do relato financeiro da entidade é frequentemente feito por uma comissão de auditoria.
54. Uma comunicação efetiva nos dois sentidos pode ajudar os encarregados da governação no cumprimento das suas responsabilidades. Em particular, os encarregados da governação podem beneficiar dos pontos de vista do auditor sobre matérias como os riscos do relato financeiro que a entidade enfrenta, as principais áreas de julgamento do órgão de gestão nas demonstrações financeiras e dados sobre a qualidade do processo de relato financeiro incluindo deficiências nos seus controlos financeiros internos. Esta informação pode ajudar os encarregados da governação a concluir sobre a apresentação apropriada das demonstrações financeiras, especialmente se o auditor tem preocupações sobre as quais o órgão de gestão não atuou.
55. O auditor é obrigado a comunicar com os encarregados da governação (incluindo com a comissão de auditoria quando exista) sobre matérias do planeamento e sobre os resultados significativos. Algumas vezes, uma comunicação eficaz é facilitada se pelo menos numa reunião, ou em parte de uma reunião, o órgão de gestão não estiver presente. Para pequenas entidades a comunicação entre o auditor e os encarregados da governação é muitas vezes mais frequente e menos formal.
56. Os encarregados da governação estão também numa posição de influenciar a qualidade da auditoria através do seguinte:
- Apresentação de pontos de vista sobre os riscos do relato financeiro e sobre áreas do negócio que mereçam particular atenção na auditoria;
 - Consideração sobre se foram alocados à auditoria os recursos suficientes para a auditoria ser efetuada com eficiência e sobre se os honorários de auditorias refletem isso de forma apropriada;
 - Consideração de assuntos de independência e avaliação da sua resolução;
 - Avaliação de como o órgão de gestão foi desafiado pelo auditor durante o trabalho, particularmente com respeito à avaliação do risco de fraude, das estimativas e pressupostos do órgão de gestão e as escolhas das políticas contabilísticas; e
 - Criação de um ambiente em que o órgão de gestão não seja resistente aos desafios colocados pelo auditor e não seja demasiado defensivo quando discute assuntos difíceis ou contenciosos.

Interações entre os Auditores e os Utilizadores das Demonstrações Financeiras

57. Em alguns países, o quadro regulamentar dá aos utilizadores uma oportunidade de interagirem, até um certo nível, com os auditores. Por exemplo, em muitas jurisdições, é obrigatório que a proposta para nomear, renomear ou substituir o auditor da entidade seja aprovada pelos acionistas em assembleia geral da entidade. Os acionistas podem também ter o direito de questionar o auditor na assembleia geral sobre quaisquer assuntos significativos relativos à auditoria. Estas interações podem proporcionar uma motivação extra para os auditores efetuarem auditorias de qualidade.
58. Os utilizadores também podem querer saber a razão para a mudança do auditor. Isto será facilitado quando a informação relacionada com as razões da mudança é tornada pública em tempo oportuno.
59. Os auditores do setor público têm muitas vezes contacto direto com os principais utilizadores das demonstrações financeiras. É usual que os auditores façam apresentações acerca dos resultados do seu trabalho ao parlamento ou aos ministérios (relativos a entidades do governo ou empresas detidas totalmente pelo Estado), bem como proporcionar-lhes:
- Dados independentes e politicamente neutros sobre as operações e as práticas de relato financeiro da entidade; e
 - Recomendações construtivas e oportunas sobre o desempenho (incluindo “value for money”) e a conformidade com os termos dos mandatos relevantes.

Estas apresentações podem melhorar o conhecimento do auditor sobre as expectativas dos principais utilizadores das demonstrações financeiras e dar-lhes uma oportunidade de avaliarem a qualidade da auditoria.

60. A profissão de auditoria, em particular as organizações profissionais dos auditores, pode por vezes organizar encontros, conferências e outras reuniões e discussões, nas quais os auditores podem discutir com grupos de utilizadores das demonstrações financeiras matérias relevantes para a qualidade da auditoria.

Interações entre os Auditores e os Reguladores

61. Existem vários tipos de reguladores com impacto na auditoria: reguladores de mercados financeiros, de participantes dos mercados financeiros e de relato financeiro (“regulador financeiro”); reguladores de determinados tipos de entidades tais como os bancos e as companhias de seguros (reguladores prudenciais); e reguladores com supervisão direta de algumas firmas de auditoria (“reguladores de auditoria”). Em alguns países, existe um conjunto de reguladores financeiros e prudenciais e é benéfico para eles coordenar as suas atividades relacionadas com a qualidade da auditoria.

Reguladores financeiros e prudenciais

62. Em muitos aspetos, os reguladores financeiros e prudenciais e os auditores têm preocupações complementares, muito embora a ênfase das respetivas preocupações possa ser diferente. A partilha apropriada da informação entre estas partes pode, assim, melhorar o processo regulatório e contribuir para a qualidade da auditoria.
63. Uma auditoria é importante para os reguladores financeiros e prudenciais. Estes reguladores geralmente exigem que as demonstrações financeiras de entidades relevantes sejam auditadas e, por vezes, alargam o âmbito da auditoria para incluir matérias tais como a eficácia do sistema de controlo financeiro interno da entidade. Adicionalmente, estes reguladores por vezes exigem que os auditores obtenham garantia de fiabilidade sobre matérias específicas.
64. Para além das responsabilidades formais de relato, os reguladores financeiros e prudenciais podem querer ser informados acerca de matérias que tenham chegado ao conhecimento do auditor durante a execução da auditoria. No caso dos reguladores bancários, isso pode incluir matérias como:
 - Informação que indique uma falha no cumprimento de um dos requisitos de uma licença bancária.
 - Informação que possa indicar uma violação material de leis e regulamentos.
 - Alterações significativas adversas nos riscos de negócio dos bancos e questões de continuidade.
65. Os reguladores financeiros e prudenciais por vezes têm informação que, se conhecida do auditor, pode ter impacto no âmbito da auditoria e eventualmente nas conclusões do auditor e na sua opinião.

*Reguladores de auditoria*¹²

66. A criação de reguladores de auditoria independentes em muitos países que têm como tarefa a inspeção de auditores individuais e firmas de auditoria proporciona uma oportunidade para melhorar a qualidade da auditoria e tornar a qualidade da auditoria mais transparente para os utilizadores.
67. Uma comunicação aberta entre as firmas de auditoria e os reguladores de auditoria ajudará os reguladores a realizarem as suas atividades com eficiência e eficácia. Para além disso, uma comunicação clara dos resultados

¹² No setor público, os respetivos organismos de auditoria não estão geralmente subordinados a Supervisão regulatória externa. Eles respondem perante o parlamento, governo ou equivalente que, de tempos a tempos, podem questionar a qualidade das atividades de auditoria.

das inspeções permitirá que as firmas de auditoria compreendam melhor as origens das deficiências identificadas e lhes respondam de forma positiva.

68. O diálogo entre os reguladores de auditoria em diferentes países com vista a promover consistência na abordagem das inspeções poderá fortalecer a qualidade da auditoria a nível global.¹³

Interações entre o Órgão de Gestão e os Encarregados da Governação

69. Um forte compromisso quanto à honestidade e a integridade dentro da entidade tem um resultado positivo sobre a qualidade e credibilidade do seu processo de relato financeiro. Esta cultura, que é estabelecida e alimentada pelos encarregados da governação em conjunto com os membros seniores do órgão de gestão, promove o desenvolvimento e manutenção de políticas contabilísticas e processos apropriados e uma partilha de informação aberta necessária para um relato financeiro de elevada qualidade.
70. Para isto ser atingido, os encarregados da governação confiam num relacionamento transparente e construtivo com o órgão de gestão para ajudar aqueles a cumprirem a sua responsabilidade pela supervisão do processo de relato financeiro. Isto exige uma vontade de o órgão de gestão ter a iniciativa de discutir com os encarregados da governação matérias como:
- Assuntos identificados e potencialmente significativos relativos ao relato financeiro e à regulação.
 - Pressupostos subjacentes a julgamentos significativos feitos no processo de relato financeiro.
 - Áreas em que o processo de relato financeiro pode ser fortalecido.
71. Se o auditor tiver preocupações acerca do relacionamento entre o órgão de gestão e os encarregados da governação, deve estar especialmente alerta para deficiências significativas no controlo interno, erros no processo de relato financeiro e riscos de fraude. Também será importante para o auditor procurar compreender as razões por detrás dos problemas de relacionamento dado que a natureza de quaisquer respostas de auditoria dependerá das circunstâncias. Por exemplo, uma resposta de auditoria quando os encarregados da governação duvidam da integridade do órgão de gestão será diferente de uma resposta de auditoria quando o órgão de gestão tem reservas sobre a competência dos encarregados da governação.

¹³ Num contexto internacional, as atividades do International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) facilita a partilha do conhecimento e promove maior coordenação entre os reguladores de auditoria. O documento do IFIAR *Core Principles for Independent Audit Regulators* refere que “os Princípios são estabelecidos com a intenção de apoiar a cooperação entre reguladores e promover maior consistência da supervisão da auditoria”. Pode ser encontrada mais informação sobre as suas atividades no endereço: www.ifiar.org

72. Em casos extremos, quando o auditor tem sérias preocupações acerca do relacionamento entre o órgão de gestão e os encarregados da governação, deve considerar se pode ser efetuada uma auditoria eficaz e eficiente e, portanto, se deve continuar o relacionamento com o cliente.

Interações entre o Órgão de Gestão e os Reguladores

73. O grau de interação entre os reguladores financeiros e o órgão de gestão relativamente ao relato financeiro varia entre países e por setores de atividade. Alguns reguladores financeiros estabelecem e impõem os referenciais de relato financeiro e podem colocar questões ao órgão de gestão sobre aspetos das demonstrações financeiras. Este facto, por sua vez, faz com que o órgão de gestão coloque questões ao auditor que podem ter impacto na qualidade da auditoria em anos futuros. Para além disso, em alguns setores, como o setor bancário, os reguladores prudenciais podem realizar atividades de supervisão direta que envolvem interação com o órgão de gestão. O auditor deve conhecer estas interações dado que são uma fonte de informação e de perceção relevantes.

Interações entre o Órgão de Gestão e os Utilizadores das Demonstrações Financeiras

74. Aparte a emissão das próprias demonstrações financeiras, o órgão de gestão pode interagir com os utilizadores, em particular os investidores, através de várias formas, incluindo através da emissão de notas de imprensa anunciando transações ou acontecimentos significativos e fazendo briefings analíticos e outras reuniões com os investidores. As interações entre o órgão de gestão e os utilizadores proporcionam oportunidades para melhorar a compreensão das demonstrações financeiras pelos utilizadores. Adicionalmente, as interações nos dois sentidos tais como reuniões entre o órgão de gestão e os investidores, pode proporcionar uma motivação extra para o órgão de gestão conseguir um relato financeiro de elevada qualidade.
75. Mais geralmente, os utilizadores, tais como os investidores institucionais, podem reforçar a importância da qualidade da auditoria através da manifestação ativa do seu interesse em analisar com o órgão de gestão matérias sobre as quais o auditor tomou uma posição pública – por exemplo, quando emite uma opinião de auditoria modificada ou quando emite uma declaração aos acionistas explicando matérias relevantes.

Interações entre os Encarregados da Governação e os Reguladores

76. Tal como no caso do órgão de gestão, o grau de interação entre os reguladores financeiros e os encarregados da governação varia entre países e por setores de atividade.

77. Embora tenha havido até hoje relativamente pouca interação entre os reguladores financeiros e os encarregados da governação, existe potencial para isso. Por exemplo, em algumas jurisdições os reguladores da auditoria comunicam, ou solicitam aos auditores que comuniquem, os resultados das inspeções de auditorias individuais aos encarregados da governação das entidades relevantes. Adicionalmente, os inspetores podem procurar obter os pontos de vista dos encarregados da governação sobre a qualidade das auditorias como parte das suas atividades de inspeção.

Interações entre os Encarregados da Governação e os Utilizadores das Demonstrações Financeiras

78. Em alguns países, os encarregados da governação, incluindo as comissões de auditoria quando existam, têm responsabilidades específicas, até um certo nível, de supervisionar os auditores ou aspetos do processo da auditoria. A perceção da qualidade da auditoria pelos utilizadores pode melhorar pelo envolvimento ativo de uma comissão de auditoria de elevada qualidade e transparente. Porém, existe uma grande variabilidade no nível em que os encarregados da governação comunicam aos utilizadores a forma como eles cumpriram as suas responsabilidades.

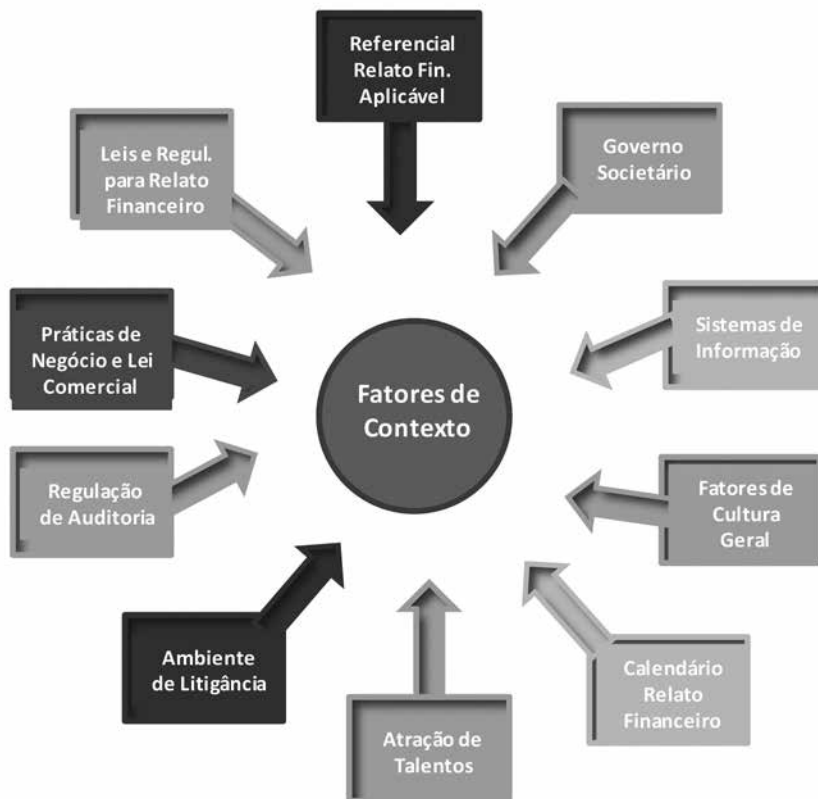
Interações entre os Reguladores e os Utilizadores das Demonstrações Financeiras

79. A inspeção externa da qualidade da auditoria é realizada em cada vez mais países como parte dos programas de supervisão independente da auditoria. Os reguladores de auditoria em geral relatam publicamente as suas atividades em termos globais e isso pode dar aos utilizadores uma visão da qualidade da auditoria em geral. Alguns organismos de supervisão relatam publicamente sobre os resultados individuais e isso proporciona aos utilizadores mais informação específica.

Contexto

80. O ambiente em que o relato financeiro e a auditoria têm lugar varia entre países. Em alguns países, as práticas de negócio podem ser relativamente informais e as leis comerciais menos bem desenvolvidas. Nesses países, o relato financeiro externo pode ser limitado e as expectativas dos utilizadores relativas a isso, baixas. À medida que um país se desenvolve e, em particular, à medida que crescem os negócios e a necessidade de obtenção de financiamento dos mercados de capitais, o ambiente torna-se mais complexo. O relato financeiro torna-se mais importante e as expectativas dos utilizadores quanto à sua rapidez e credibilidade aumentam continuamente e, em resposta, a lei, os requisitos de relato financeiro e os processos de governo societário evoluem.

81. Em conjunto, estes fatores ambientais – ou fatores de contexto – têm o potencial de afetar a natureza e qualidade do relato financeiro e, direta ou indiretamente, a qualidade da auditoria. Onde apropriado, os auditores respondem a estes fatores quando determinam como melhor obter prova de auditoria suficiente e apropriada.
82. Os fatores de contexto incluem:



Práticas de Negócio e Lei Comercial

83. A formalidade como os negócios são realizados é influenciada pelos costumes e pela lei comercial nacionais. Em alguns ambientes nacionais, por exemplo, pode ser costume as entidades realizarem transações com outros de uma maneira informal, acreditando em relacionamentos com base na confiança. Existem ambientes onde as partes que negociam são primeiramente partes relacionadas, tais como entidades detidas por familiares do órgão de gestão ou entidades que sejam controladas pelo governo.

84. A lei comercial afeta a formalidade com que os empresários realizam negócios. Em particular, a lei dos contratos determina quando são constituídos os direitos e assumidas as obrigações à medida que as transações de finalizam. Quando as leis comerciais são menos desenvolvidas, poderá ser um desafio para o órgão de gestão reclamar os direitos de propriedade e avaliar a adequação de obrigações.
85. Em algumas circunstâncias, os termos e condições das transações podem ser vagos ou não estar registados e os acordos podem estar sujeitos a emendas orais. Nestas circunstâncias será difícil segregar responsabilidades e a eficácia dos sistemas de controlo interno será reduzida, criando oportunidades para fraude e corrupção. A ausência de documentação adequada nestas circunstâncias apresentará desafios para os encarregados da governação compreenderem a substância económica das transações e determinarem se elas foram completa e apropriadamente registadas.
86. As atitudes perante a conformidade fiscal também variam. Em alguns ambientes, o órgão de gestão pode procurar minimizar as responsabilidades fiscais através de medidas como o diferimento da emissão de faturas mesmo quando a obrigação de desempenho já foi cumprida. Em outros ambientes, podem existir mais do que um conjunto de registos contabilísticos – um que mostra a posição “económica” e outro que mostra a posição “fiscal” – facto que pode criar alguma confusão. Estas circunstâncias podem criar complexidade e gerar a necessidade de existir uma responsabilidade contingente fiscal, a qual é sujeita a uma mensuração de considerável incerteza.

Leis e Regulamentos Respeitantes ao Relato Financeiro

87. As leis e regulamentos respeitantes ao relato financeiro são geralmente desenvolvidos em resposta à responsabilidade que os empresários têm para com os stakeholders. Para as entidades cotadas onde não há proximidade entre os proprietários e o órgão de gestão, os regulamentos e as divulgações do relato financeiro são concebidos para protegerem os interesses dos acionistas que não têm acesso à informação financeira interna. Pelo contrário, a regulação e as divulgações do relato financeiro noutras entidades são provavelmente estabelecidas a um nível mais baixo, dado que os stakeholders podem estar envolvidos na gestão dos negócios e podem, assim, ter acesso a informação interna.
88. As leis e regulamentos, ao mesmo tempo que proporcionam um quadro geral da forma como os negócios se desenrolam, podem ter um impacto direto na natureza e extensão da informação de relato financeiro prestada a grupos particulares de stakeholders, especialmente se forem impostos. Nestas circunstâncias, as leis e regulamentos pode, com utilidade:
- Definir as responsabilidades do órgão de gestão em relação ao relato financeiro;

- Prever ação punitiva contra o órgão de gestão por fazer relato financeiro fraudulento;
- Encorajar o cumprimento dos requisitos do relato financeiro através de mecanismos de vigilância e cumprimento obrigatório;
- Impor obrigações ao órgão de gestão para cooperar totalmente com os auditores, incluindo proporcionar-lhes toda a informação necessária e acesso; e
- Prever ações punitivas contra o órgão de gestão por prestar informações falsas aos auditores.

89. Porém, mesmo as mais fortes leis e regulamentos não eliminam completamente as más atitudes quanto ao cumprimento nem as práticas de negócio não éticas. Assim, existem limitações sobre até onde o quadro legal e regulamentar pode influenciar o comportamento do órgão de gestão

O Referencial de Relato Financeiro Aplicável

90. O referencial de relato financeiro aplicável é um fator crítico na qualidade do relato financeiro. Um referencial claro ajuda o órgão de gestão sobre decisões de contabilidade e proporciona consistência de aplicação. Porém, um referencial de relato financeiro demasiado complexo pode tornar difícil para o órgão de gestão a compreensão dos requisitos contabilísticos e para os encarregados da governação a supervisão eficaz do processo de relato financeiro.
91. Estas dificuldades ainda se tornam maiores em resultado das frequentes alterações dos requisitos de relato e de divulgação, as quais podem, pelo menos no curto prazo, aumentar o potencial para maiores inconsistências da forma como as normas são aplicadas por diferentes entidades.
92. A natureza e complexidade do referencial do relato financeiro também podem influenciar a perceção da qualidade da auditoria. Alguns acreditam que o referencial do relato financeiro que seja indevidamente baseado em princípios propicia ao órgão de gestão grande discricionariedade para contabilizar transações de uma forma que sirva os seus objetivos, sendo mais difícil de questionar pelos auditores. Por outro lado, outros acreditam que um demasiado enfoque em regras encoraja uma abordagem ao relato financeiro estritamente de conformidade, o que pode significar que será difícil para os auditores darem atenção à substância das transações e questionarem a apresentação apropriada das demonstrações financeiras.
93. Nos anos mais recentes, os desenvolvimentos no relato financeiro têm-se focado cada vez mais em atingir as necessidades dos utilizadores pela informação financeira que seja mais “relevante”, mesmo que essa informação

seja mais subjetiva e menos “credível”. Isto levou em particular a uma tendência para um maior uso de mensurações ao justo valor e de outras estimativas, as quais podem ter uma incerteza de mensuração significativa. As divulgações relativas aos pressupostos subjacentes utilizados e a incerteza de mensuração (por exemplo, análises de sensibilidade) são uma parte integrante da representação fiel de tais quantias nas demonstrações financeiras. Mas muitas destas divulgações têm natureza qualitativa, tais como as estratégias de gestão de cobertura e de risco. Assim, alguns questionam a “auditabilidade” de tal informação financeira dado que ela é menos objetivamente verificável do que outros itens das demonstrações financeiras como a caixa. Os desafios de auditoria incluem o seguinte:

- Garantir que é afetado um número de horas apropriado aos membros sénior da equipa de trabalho para a gestão, supervisão e revisão do trabalho de auditoria, ao invés de um número desproporcionado para analisar assuntos de contabilidade complexos.
 - Recolher a informação necessária e fazer os julgamentos apropriados quando as decisões sobre reconhecer, mensurar e divulgar possam confiar em grande medida no julgamento do órgão de gestão quando aplica requisitos de relato financeiro relevantes, particularmente quando eles envolvem pressupostos, probabilidades, expectativas futuras ou uso de modelos complexos.
 - Confirmar as intenções do órgão de gestão, em particular se tal órgão não enfrentou circunstâncias semelhantes no passado, quando o referencial de relato financeiro aplicável permite tratamentos alternativos de contabilização em função das ações que a entidade pretende empreender (por exemplo, quando um investimento é detido para negociação ou com intenção de o deter até à maturidade).
 - Verificar os justos valores de instrumentos financeiros quando não existe um mercado ativo e as mensurações são baseadas em dados não observáveis. Nestas circunstâncias, os cálculos dos justos valores podem implicar o uso de modelos complexos e pressupostos altamente julgamentais, muitas vezes exigindo competências especializadas.
 - Os referenciais de relato financeiro geralmente não estabelecem requisitos e orientações para o órgão de gestão obter prova apropriada que suporte os seus julgamentos contabilísticos e os documento.
94. A medida até à qual são exigidas estimativas contabilísticas que implicam incerteza significativa de mensuração variam em função do setor de atividade em que a entidade opera e do ambiente económico geral:
- Alguns negócios têm um ciclo relativamente curto e os produtos e serviços são produzidos e vendidos de um modo relativamente rápido.

Nestes negócios, existe uma relação próxima entre os lucros e a caixa. Noutros, o ciclo do negócio é mais longo e há necessidade de mais estimativas.

- Algumas atividades, tais como a atividade bancária, negociam ativamente em instrumentos financeiros enquanto outros recorrem a esses instrumentos com menor frequência.
- Em períodos em que as condições económicas são adversas é necessário estimativas de valores realizáveis e de perdas por imparidade. Nestas circunstâncias, podem existir riscos mais elevados com relação aos parceiros de negócio, bem como à entidade em si mesma, no que concerne a continuidade.

Sistemas de Informação

95. São necessários sistemas de informação robustos para suportarem um relato financeiro de elevada qualidade. Algumas jurisdições têm normas e requisitos legais específicos relativos ao sistema de contabilidade e outros sistemas da entidade, e aos controlos internos sobre os mesmos. Outras jurisdições, contudo, não têm. Pode também haver leis ou regulamentos específicos relativos à consideração pelo auditor dos sistemas de informação, mas, mesmo que não haja, a natureza e a qualidade dos sistemas de informação de uma entidade afetarão a natureza, oportunidade e extensão da prova de auditoria obtida.
96. Os negócios realizados por pequenas entidades são por vezes menos complexos, tendo poucas fontes de rendimento e atividades. Nestes casos, os sistemas de contabilidade são geralmente simples e utilizam tecnologia menos complexa. Por vezes, os controlos internos formais são limitados.
97. Embora os sistemas de contabilidade básicos de muitas entidades possam ser bem controlados e credíveis, os requisitos de relato financeiro exigem cada vez mais informação adicional, especialmente no que respeita às notas das demonstrações financeiras. A informação relativa a matérias como os justos valores de ativos e os indicadores não financeiros de desempenho precisam muitas vezes de ser extraídos a partir de atividades específicas ou de sistemas que geralmente não fazem parte do sistema contabilístico. Esta informação pode não ser tão controlada como a informação que resulta dos sistemas contabilísticos e esse facto pode afetar a qualidade global do relato financeiro.
98. Os sistemas de informação são geralmente computadorizados. Embora os sistemas de informação geralmente processem a informação corretamente, podem estar sujeitos a deficiências sistémicas e a problemas de segurança e continuidade. As estruturas de governo societário eficazes exigem muitas vezes que os auditores internos proporcionem garantia de fiabilidade aos

encarregados da governação ou ao órgão de gestão, conforme apropriado, acerca da credibilidade dos sistemas de informação da entidade.

99. A importância dos sistemas de informação está para além do relato financeiro e, cada vez mais, os negócios estão a tornar-se dependentes de sistemas complexos e da tecnologia em que se baseiam. Por exemplo:
- Muitas indústrias dependem de processos automatizados para gerir os processos de produção “just in time”.
 - Muitos retalhistas dependem de sistemas automatizados de inventário e distribuição.
 - Alguns retalhistas negociam apenas on-line.
 - A maior parte das instituições financeiras e empresas de telecomunicação e muitas entidades importantes do setor público confiam em sistemas automatizados para realizar e processar grandes volumes de transações com velocidade e correção, muitas vezes numa base global.
100. A falha dos sistemas automatizados em entidades dependentes de TI pode resultar em custos significativos para o negócio e, em casos extremos, à falência do negócio.

Governo Societário

101. Independentemente dos requisitos detalhados do referencial de relato financeiro aplicável, a qualidade do relato financeiro é sustentada pela motivação do órgão de gestão em divulgar informação financeira correta e credível e pela existência de conhecimentos e capacidade para o fazer.
102. A supervisão do órgão de gestão pelos encarregados da governação estabelece expectativas quanto ao comportamento e dá motivação ao órgão de gestão para cumprir as suas responsabilidades. Práticas robustas de governo societário podem ter um impacto positivo na credibilidade da informação financeira preparada por uma entidade.
103. Existem, em muitas entidades, comissões de auditoria – especialmente em grandes entidades – e as mesmas podem contribuir para o fortalecimento do governo societário, especialmente quando os seus membros são independentes do órgão de gestão e têm um nível apropriado de literacia financeira. As diferenças de robustez da estrutura do governo societário podem ter impacto na abordagem seguida pela auditoria e nas interações com o órgão de gestão e os encarregados da governação.
104. Um governo societário eficaz é igualmente importante nas pequenas entidades, embora os esquemas de propriedade possam significar que as estruturas de governo societário não sejam tão relevantes e as comissões de auditoria sejam menos comuns. Em muitas pequenas entidades quase não

- existe distinção entre o órgão de gestão e os encarregados da governação; um sócio gerente fará os dois papéis.
105. A percepção dos utilizadores quanto à qualidade do relato financeiro de uma entidade pode melhorar se eles acreditarem que a comissão de auditoria é composta por membros independentes do órgão de gestão e têm um nível apropriado de literacia financeira. A confiança pode também aumentar se os utilizadores tiverem conhecimento, talvez através de um relatório anual, das atividades que a comissão de auditoria realizou, os principais assuntos que tratou e as razões para as suas conclusões.
 106. Como parte das suas estruturas de controlo interno e de governo societário, muitas grandes entidades estabelecem uma função de auditoria interna. Embora os objetivos e o âmbito de uma função de auditoria interna variem muito, tipicamente incluem atividades de garantia de fiabilidade e de consultoria concebidas para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governo societário, de gestão do risco e do controlo interno da entidade. Os encarregados da governação podem supervisionar a função de auditoria interna e podem estar interessados em garantir que existe interação apropriada entre o trabalho do auditor externo e a função de auditoria interna.
 107. Com relação à auditoria externa, a atitude dos líderes de uma entidade, geralmente os administradores ou diretores, é de importância fundamental. Alguns podem considerar a auditoria externa apenas como uma obrigação regulamentar cujo custo precisa de ser minimizado. Outros podem valorizar a auditoria como sendo um processo rigoroso que dá a confiança de que a informação financeira publicada é credível, bem como uma oportunidade para receber comentários úteis de um observador independente e conhecedor relativamente aos riscos que a entidade enfrenta, o seu controlo interno e o seu processo de relato financeiro. Os encarregados da governação de uma entidade podem proporcionar uma influência positiva sobre a qualidade da auditoria através da demonstração ativa de interesse no trabalho do auditor e tomando medidas quando não considerarem que foi conseguida uma qualidade apropriada.
 108. Em grandes entidades, especialmente empresas cotadas, as comissões de auditoria existem muitas vezes para supervisionarem o relacionamento entre a entidade e o auditor. Isto pode incluir a nomeação do auditor, a avaliação da independência do auditor (incluindo a prestação de serviços distintos de auditoria), e a aprovação dos honorários. Desde que a sua motivação seja a maximização da qualidade de uma auditoria em vez da minimização do custo, as comissões de auditoria proporcionam uma forma de auxiliar a garantir que foram alocados à auditoria os recursos apropriados e suficientes.
 109. Algumas comissões de auditoria têm também a responsabilidade de considerarem diretamente a qualidade da auditoria como parte do processo de renomeação dos auditores ou na apreciação dos honorários. Isto pode ajudar

se a comissão de auditoria tiver um processo formal e critérios para descrever os atributos da qualidade da auditoria. As considerações da comissão de auditoria sobre a qualidade da auditoria serão influenciadas pelas interações com o auditor (ver parágrafos 53 a 56) e, em particular, por uma avaliação do ceticismo profissional aplicado.

110. Geralmente existe uma relação entre a Qualidade de uma auditoria e a qualidade e quantidade de recursos utilizados na sua execução, e isto geralmente é refletido nos honorários. Porém, honorários de auditoria baixos nunca podem ser justificção para uma não afetação dos recursos adequados e para uma não obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada. É importante que a comissão de auditoria considere se foi planejado tempo suficiente para a auditoria. Isto é especialmente importante quando os honorários de auditoria são negociados diretamente com o órgão de gestão. O órgão de gestão é muitas vezes altamente influenciador na determinação dos honorários e pode ter uma perspectiva diferente sobre a qualidade da auditoria do que a comissão de auditoria.

Fatores Culturais Gerais

111. As culturas nacionais podem influenciar diretamente as atitudes e ações de todos os stakeholders envolvidos na cadeia de relato financeiro e indiretamente a natureza e extensão dos requisitos de contabilidade e as leis e regulamentos aplicáveis.
112. As dimensões culturais incluem:
 - a. Atitudes perante a autoridade – o grau de desigualdades dentro das sociedades (a “distância do poder”) varia e isso pode ter impacto na forma como as pessoas mais juniores interagem com as pessoas mais seniores e vice-versa.
 - b. Formas de evitar a incerteza – a forma como as pessoas lidam com a incerteza varia e isso pode ter impacto no seu desejo de estabilidade e na sua resposta a situações instáveis.
 - c. Comportamento coletivo – a medida até à qual uma sociedade espera que as pessoas atuem coletiva ou independentemente.
 - d. Transparência – o valor dado por uma sociedade relativamente ao que é o equilíbrio certo entre a transparência e a confidencialidade.
113. Estas dimensões culturais têm provavelmente impacto na objetividade e no ceticismo profissional e na forma como as pessoas trabalham em conjunto, fazem julgamentos e comunicam com os outros.
114. As diferenças nas práticas de negócio e nos fatores culturais podem apresentar desafios quer às entidades multinacionais quer aos auditores.

O órgão de gestão do grupo pode decidir tomar medidas específicas para mitigar os efeitos de tais desafios através da implementação e manutenção de controlos eficazes sobre a informação financeira a nível do grupo. Essas medidas podem incluir, por exemplo:

- Políticas e procedimentos consistentes em todos os países onde o grupo opera.
- Programas globais, tais como códigos de conduta e programas para prevenção de fraudes.
- Avaliação pelos auditores internos da correção e plenitude da informação financeira recebida dos componentes.
- Monitorização centralizada das operações dos componentes e dos seus resultados financeiros.
- Cedência de pessoal.

A compreensão das diferenças nas práticas de negócio e dos fatores culturais gerais ajuda o auditor do grupo a planear e efetuar a auditoria do grupo em diferentes jurisdições.

Atitudes perante a autoridade

115. Em algumas culturas existe um largo espectro na distribuição do poder entre as pessoas numa hierarquia, a qual pode ter impacto no comportamento e nas comunicações. Por exemplo, em algumas culturas, pode ser considerado desrespeitoso que o pessoal menos experiente desafie os pontos de vista das pessoas mais seniores. Uma deferência indevida à autoridade pode ter impacto tanto na vontade de os auditores menos experientes levantarem questões aos seus supervisores como na relação de trabalho dentro de uma equipa de trabalho.
116. A auditoria é um processo que implica que uma equipa trabalhe em conjunto e comunique claramente tanto de baixo para cima como de cima para baixo dentro da estrutura da equipa. Também exige um espírito cético. Em culturas com um largo espectro na distribuição do poder pode ser difícil para os auditores menos experientes questionarem diretamente quem tem autoridade. Nestas situações, os auditores podem decidir aumentar o exame da documentação em vez de desafiarem diretamente o órgão de gestão através de indagações.

Formas de evitar a incerteza

117. Algumas culturas têm mais capacidade de tolerar a incerteza do que outras. Isto pode ter impacto nas atitudes perante a tomada de risco e, pelo contrário, no conservantismo. O conservantismo pode influenciar as estratégias de negócio do órgão de gestão e a conduta interna, bem como os julgamentos contabilísticos inerentes ao relato financeiro.

118. A forma como se evita a incerteza também pode ter impacto na avaliação do risco pelos auditores e na quantia da prova que eles determinam ser suficiente e apropriada.

Comportamento coletivo

119. Algumas culturas dão um grande valor social aos comportamentos coletivos tais como a lealdade perante o Estado, o emprego e a família. Nestas circunstâncias é provável que as pessoas adiram a normas e processos de grupo. Noutras sociedades são valorizados os pontos de vista e abordagens individuais e embora isto possa encorajar o ceticismo profissional é também provável que resulte numa grande variação de comportamentos e resultados.

Transparência

120. Um aspeto adicional de cultura que pode ter influência no relato financeiro e na eficácia das interações do auditor com o órgão de gestão é a extensão até à qual se espera segredo e confidencialidade nos negócios. A falta de abertura e transparência do órgão de gestão pode tornar mais difícil a obtenção pelos auditores do necessário entendimento da entidade para identificarem e avaliarem apropriadamente os riscos de distorção material nas demonstrações financeiras.

Regulação de Auditoria

121. A regulação implica o licenciamento de indivíduos e firmas para efetuarem auditorias, a conceção de normas, a inspeção de auditorias para efeitos de qualidade e ações disciplinares para o caso de incumprimento de normas e de falhas de auditoria. Estas funções são geralmente efetuadas a nível nacional por reguladores independentes, organizações profissionais de auditores ou uma combinação das duas.
122. A lei bem como as normas de auditoria e as normas éticas proporcionam as bases para muitos aspetos da regulação. Embora as normas de auditoria e as normas éticas sejam prescritas a nível nacional, tais normas são baseadas em normas internacionais emitidas pelo IAASB e IESBA.
123. Os requisitos de auditoria e outras normas relevantes são mais eficazes se forem impostas apropriadamente. Isto inclui a força jurídica das normas, as inspeções de auditorias, as investigações de alegações de falhas de auditoria e, quando apropriado, o exercício de ação disciplinar.
124. A inspeção de auditorias é geralmente efetuada a nível nacional por uma outra firma de auditoria (uma revisão entre pares – *peer review*), uma organização profissional de auditores (que algumas vezes tem sido uma delegação de responsabilidades de um regulador), ou um regulador independente de

auditoria. Cada vez mais, as leis e regulamentos preveem que as inspeções de auditorias de empresas cotadas, e por vezes de entidades de interesse público, sejam efetuadas por um regulador de auditoria independente.

125. As inspeções de auditoria são um importante mecanismo para a avaliação do cumprimento das normas de auditoria e, dependendo do mandato, de outros aspetos da qualidade da auditoria. As medidas tomadas pelas firmas de auditoria para tratarem as deficiências identificadas pelas inspeções pode levar a melhorias da qualidade da auditoria. Periodicamente, os resultados relevantes das inspeções de auditoria devem ser compilados e remetidos aos organismos emissores de normas.
126. Os resultados das inspeções de auditorias são muitas vezes publicados. A publicação destes resultados conduz a um maior conhecimento e atenção pelos stakeholders dos assuntos da qualidade da auditoria.
127. As ações disciplinares eficazes, por um lado atuam como um incentivo às firmas de auditoria para cumprirem as normas aplicáveis e, por outro, proporcionam a outros stakeholders confiança na qualidade da auditoria. A eficácia das ações disciplinares implica que os responsáveis pelas funções de investigação e disciplina tenham um mandato inequívoco e recursos suficientes para executarem o seu trabalho.

Riscos de Litígio

128. Para além dos custos diretos suportados na execução de uma auditoria, existe a possibilidade de que a firma de auditoria seja obrigada a compensar um litigante pelas consequências de uma falha de auditoria. O risco de litígio e o seu impacto na auditoria varia de país para país.
129. Alguns acreditam que o risco de litígio melhora a qualidade da auditoria porque provoca que o auditor minimize as hipóteses de falha de auditoria. Outros acreditam que o risco de litígio terá um efeito adverso na qualidade da auditoria porque poderá resultar numa cultura de “checklist” e não numa vontade de pensar sobre as formas de tratar o risco de auditoria de uma maneira inovadora, e atuar como um desincentivo relativamente aos talentos que pretendem aderir ou manter-se na profissão de auditoria.

Atração de Talentos

130. A auditoria é uma atividade intelectual exigente que requer a aplicação de bom julgamento, um espírito inquiridor e um conhecimento específico de negócios, de relato financeiro e de auditoria. Embora a profissão almeje dotar os auditores com a competência necessária, a sua eficácia será inevitavelmente influenciada pela qualidade de quem foi admitido.

131. Em muitos países os licenciados das universidades são uma importante fonte de recrutamento e muitos deles terão especialização em contabilidade e gestão. Esta base pode proporcionar tanto conhecimentos relevantes como atitudes éticas apropriadas.
132. O recrutamento do perfil adequado para a profissão de auditoria é essencial para a qualidade da auditoria. A atratividade da profissão de auditoria precisa de ser comunicada aos potenciais candidatos o mais cedo possível. Porém, a atratividade da profissão varia de país para país e é influenciada por fatores tais como a reputação e estado da profissão e, mais diretamente, por fatores como os níveis de remuneração comparativos e a perceção do potencial esforço de trabalho. Se houver poucos potenciais candidatos com a educação adequada, pode ser difícil recrutar os candidatos com a apropriada qualidade.

Calendário do Relato Financeiro

133. O período de tempo em que a auditoria precisa de ser efetuada pode influenciar os processos de relato financeiro e a forma como o órgão de gestão e os encarregados da governação aprovam as demonstrações financeiras. A introdução de regimes de relato acelerados em muitas jurisdições também limita o período em que o auditor pode efetuar trabalho detalhado após o fecho do período de relato. Assim, tem sido cada vez mais necessário que os auditores confiem nos sistemas de controlo interno e efetuem procedimentos de auditoria antes do final do período.
134. O período para preparação da informação financeira também é influenciado pela necessidade de as empresas cotadas emitirem cedo estimativas de rendimentos ou resultados preliminares. Em alguns países, é pedido aos auditores para concordarem com essa informação ou efetuarem trabalho específico sobre ela. Isto tem a vantagem de o auditor estar confortável com os resultados antes de a informação ser emitida mas acrescenta pressão.
135. Os prazos de relato podem ser menos onerosos para auditoria de pequenas entidades do que para entidades cotadas, permitindo ao auditor beneficiar de prova obtidas de acontecimentos e transações após a data do balanço. Além disso é menos comum que as pequenas entidades emitam estimativas de rendimentos antes de a auditoria terminar. Porém, é comum que pequenas entidades preparem demonstrações financeiras não auditadas anuais, trimestrais ou mensais para os bancos e outros financiadores de capital.

Apêndice 1

A Complexidade em Definir Qualidade da Auditoria

1. O termo “qualidade da auditoria” é frequentemente debatido entre os stakeholders, em comunicações de reguladores, entidades normalizadoras, firmas de auditoria e outros, e na pesquisa e estabelecimento de políticas. A qualidade da auditoria é uma matéria complexa e não existe uma definição ou análise que tenha atingido reconhecimento universal.
2. A finalidade de uma auditoria é aumentar o nível de confiança dos utilizadores nas demonstrações financeiras. Isto é conseguido pelos auditores através da recolha de prova de auditoria suficiente e apropriada a fim de expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. Muitas vezes, essa opinião é sobre se as demonstrações financeiras “apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais” ou “dão uma imagem verdadeira e apropriada” da posição financeira da entidade no final do período e dos seus resultados e fluxos de caixa durante o período, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
3. Embora as leis nacionais e as normas de contabilidade prevejam critérios para uma “apresentação apropriada”, muitos aspetos do processo de relato financeiro, e portanto da auditoria das demonstrações financeiras, implicam julgamento.
4. As normas de auditoria proporcionam uma importante base em apoio da qualidade da auditoria. Em particular, as ISA emitidas pelo IAASB descrevem os objetivos¹ do auditor e estabelecem requisitos mínimos. Porém, a maioria dos requisitos nas ISA tanto proporcionam um referencial para os julgamentos feitos na auditoria, como precisam de julgamentos para que elas sejam aplicadas apropriadamente.
5. A auditoria é, assim, uma disciplina que confia que indivíduos competentes usando a sua experiência e aplicando a integridade, a objetividade e o

¹ Ver parágrafo 11 das ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*

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 foram 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.

ceticismo profissional sejam capazes de fazer julgamentos apropriados que são suportados pelos factos e circunstâncias do trabalho. As qualidades de perseverança e robustez são também importantes para assegurar que são feitas as alterações necessárias às demonstrações financeiras ou, quando tais alterações não sejam feitas, para assegurar que o relatório do auditor tem as reservas apropriadas.

6. Além da natureza julgamental de aspetos das demonstrações financeiras, existe um conjunto de fatores que se tornam desafiantes para descrever e avaliar a qualidade de uma auditoria, incluindo os seguintes:
 - Que a existência de distorções materiais, ou a sua ausência, nas demonstrações financeiras auditadas proporciona apenas uma visão parcial da qualidade da auditoria.
 - Que as auditorias variam e o que é considerado como prova de auditoria suficiente e apropriada para suportar uma opinião é, até certo ponto, julgamental.
 - Que os pontos de vista que os diferentes stakeholders têm da qualidade da auditoria variam.
 - Que existe transparência limitada acerca do trabalho efetuado e das conclusões obtidas.

A existência de distorções materiais, ou a sua ausência, nas demonstrações financeiras auditadas proporciona apenas uma visão parcial da qualidade da auditoria

7. Dado o objetivo de uma auditoria, a existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras que não foram detetadas na auditoria pode ser um indicador de falha na auditoria. Porém, a ausência de distorções materiais nas demonstrações financeiras não pode ser, em si mesmo, a única medida da qualidade da auditoria por poder não haver distorções materiais para detetar.
8. A existência de uma distorção material não detetada nas demonstrações financeiras pode, mesmo assim, não indicar necessariamente uma fraca qualidade da auditoria pois as auditorias são concebidas para obter garantia razoável de fiabilidade, não absoluta, de que as demonstrações financeiras não contêm distorções materiais. A diferença entre garantia razoável e garantia absoluta é especialmente relevante quando as distorções resultam de fraudes que foram cometidas através de falsificação, conluio e declarações intencionalmente deturpadas.
9. O modelo de auditoria reflete as limitações inerentes de uma auditoria e é concebido para obter garantia razoável de fiabilidade, em vez de garantia absoluta, significando que pode ser possível haver distorções materiais não detetadas. Se subsequentemente forem identificadas distorções materiais que não foram detetadas na auditoria, pode ser difícil determinar se elas não

foram detetadas em resultado do modelo de auditoria global ou por falhas na qualidade da auditoria específica.

10. Os conceitos de “prova de auditoria suficiente e apropriada” e “garantia razoável de fiabilidade” estão intimamente relacionados. Nenhum dos dois pode ser definido com precisão, mas ambos precisam de ser considerados no contexto das normas aplicáveis e das práticas estabelecidas.

As auditorias variam e o que é considerado como prova de auditoria suficiente e apropriada para suportar uma opinião é, até certo ponto, julgamental

11. Nenhuma entidade é exatamente o mesmo que outra e, assim, o trabalho de auditoria exigido e os julgamentos feitos necessariamente variam. O que é considerado “prova de auditoria suficiente e apropriada” é, assim, e até certo ponto, uma matéria de julgamento profissional, refletindo a dimensão, natureza e complexidade da entidade, o setor económico e o quadro regulador associado em que opera, bem como a avaliação pelo auditor dos riscos de que as demonstrações financeiras preparadas pelo órgão de gestão estejam materialmente distorcidas.
12. Geralmente as firmas de auditoria são entidades com fins lucrativos e a rentabilidade de uma firma de auditoria está usualmente associada à relação entre os honorários faturados e o custo envolvido com a recolha de prova de auditoria suficiente e apropriada. Isto pode conduzir a percepções por parte de terceiros de que, apesar da aplicação de normas de auditoria e de requisitos éticos, as firmas de auditoria podem ter um incentivo de curto prazo para limitar o trabalho efetuado, embora reconheçam que no longo prazo é necessária qualidade de auditoria sustentável para proteger a reputação da firma e evitar penalização regulatória ou ações legais. Igualmente, no setor público, embora os organismos de auditoria não tenham fins lucrativos, a existência de constrangimentos orçamentais pode proporcionar-lhes desafios quanto à garantia de que a quantidade de trabalho efetuado é apropriada.

Os pontos de vista que os diferentes stakeholders têm da qualidade da auditoria variam

13. Os diferentes stakeholders têm diferentes perspetivas da qualidade da auditoria. Isto, em si mesmo, não é uma surpresa dado que o nível do envolvimento direto dos stakeholders numa auditoria e o acesso que têm à informação relevante variam muito, bem como varia o valor que entre eles é atribuído a uma auditoria.
14. Os stakeholders das empresas cotadas não têm acesso às comunicações de auditoria exceto as que são disponibilizadas ao público. Pelo contrário, os stakeholders de outras entidades podem ter muitas vezes acesso direto aos auditores e receberem comunicações diretas e indiretas, as quais influenciam diretamente a sua perspetiva da qualidade da auditoria.

15. Alguns utilizadores das demonstrações financeiras podem ver a qualidade da auditoria como a maximização da quantidade da prova de auditoria obtida e aos pedidos de explicação do órgão de gestão. Considerar a qualidade da auditoria apenas nesta perspetiva pode sugerir que a qualidade de uma auditoria pode ser mais elevada quanto mais forem os recursos (tanto em termos quantitativos como qualitativos) alocados à auditoria.
16. O órgão de gestão pode ter interesse em garantir que o custo da auditoria seja contraído, a auditoria seja completada o mais rápido possível e as disrupções das operações diárias sejam mínimas. Considerando a qualidade da auditoria nesta perspetiva, o órgão de gestão pode sugerir que os recursos alocados a uma auditoria sejam minimizados.
17. O equilíbrio entre estes dois pontos de vista sugere que a qualidade da auditoria implica que uma auditoria eficaz seja efetuada com eficiência, num momento oportuno e por um preço razoável. Existe, porém, subjetividade em redor dos termos “eficaz”, “eficiência”, “oportuno” e “razoável”. Os encarregados da governação, incluindo as comissões de auditoria, estão muitas vezes em condições para considerarem estas matérias. Por esta razão, em muitos países as comissões de auditoria têm responsabilidades quanto à qualidade da auditoria e pela aprovação, ou recomendação, do auditor e dos seus honorários.

Existe transparência limitada do trabalho efetuado e das conclusões obtidas

18. Muitos serviços são relativamente transparentes para quem são efetuados e os utilizadores podem avaliar diretamente a sua qualidade. Porém, muitos stakeholders, incluindo os stakeholders das empresas cotadas ou os financiadores, não têm geralmente dados sobre o trabalho efetuado na auditoria e sobre os assuntos que foram identificados e abordados. Por conseguinte, os utilizadores de relatórios financeiros que sejam externos à entidade auditada, muitas vezes não podem avaliar diretamente a qualidade da auditoria.
19. A informação acerca do trabalho do auditor e suas conclusões pode ser proporcionada no respetivo relatório. Porém, muitos relatórios dos auditores são harmonizados e, exceto nos casos em que os relatórios têm uma opinião com reservas, a informação acerca do trabalho do auditor e suas conclusões não é geralmente proporcionada.
20. Os utilizadores questionaram o IAASB sobre se deveria ser proporcionada mais informação no relatório do auditor e este respondeu propondo alterações na estrutura, redação e conteúdo do mesmo incluindo, para as auditorias de empresas cotadas, a apresentação de Matérias Relevantes de Auditoria. O IAASB espera que as alterações no relatório do auditor e, em particular, a inclusão de Matérias Relevantes de Auditoria, proporcionem informação útil aos utilizadores das demonstrações financeiras melhorando a

sua compreensão dessas matérias que, no julgamento profissional do auditor, foram da maior importância na auditoria.

21. O IAASB espera que a sua iniciativa sobre o relato do auditor proporcione aos utilizadores alguns dados quanto à qualidade da auditoria, caso exista uma oportunidade para haver maior debate sobre o tema com as comissões de auditoria ou o auditor. Porém, o IAASB reconhece que essa informação adicional será apenas uma pequena parte de toda a informação conhecida do auditor e isso pode ser relevante para uma melhor apreciação da qualidade da auditoria.

Apêndice 2

Atributos de Qualidade dos Inputs e do Processo

1. Este Apêndice contém mais algumas descrições dos atributos de qualidade dos inputs e do processo. Estes atributos aplicam-se ao nível do trabalho, ao nível da firma e ao nível da jurisdição.

Inputs

Valores, Ética e Atitudes – Nível do Trabalho

2. Os atributos chave são:
 - A equipa de trabalho reconhece que a auditoria é efetuada no interesse público geral e reconhece a importância do cumprimento dos requisitos éticos.
 - A equipa de trabalho demonstra objetividade e integridade.
 - A equipa de trabalho é independente.
 - A equipa de trabalho demonstra competência e zelo profissional.
 - A equipa de trabalho demonstra ceticismo profissional.

A equipa de trabalho reconhece que a auditoria é efetuada no interesse público geral e reconhece a importância do cumprimento dos requisitos éticos

3. A equipa de trabalho está comprometida em efetuar a auditoria no interesse dos stakeholders da entidade e no interesse público geral. A natureza e dimensão do interesse público varia de acordo com a natureza da entidade. Porém, em todas as auditorias, a equipa de trabalho precisa de desafiar o órgão de gestão no nível apropriado, expressar as suas ideias com robustez e proceder às análises das matérias que conduzam a conclusões apropriadas.

A equipa de trabalho demonstra objetividade e integridade

4. O princípio da objetividade impõe uma obrigação aos auditores para não comprometerem os seus julgamentos profissionais ou de negócio devido a ambiguidades, conflitos de interesses ou influência indevida de outrem.¹

¹ *Código de Ética dos Profissionais de Contabilidade e Auditoria* emitido pelo International Ethics Standards Board for Accountants (Código do IESBA), parágrafo R112.1

5. A necessidade de os auditores, em particular, serem objetivos deriva do facto de muitos dos assuntos importantes envolvidos na preparação de demonstrações financeiras implicarem julgamento. Poucos itens incluídos nas demonstrações financeiras podem ser mensurados com certeza e muitos envolvem estimativas e, por conseguinte, julgamento. Os auditores devem ser objetivos quando avaliam os julgamentos feitos pelo órgão de gestão para reduzirem o risco de as demonstrações financeiras estarem materialmente distorcidas com base em influências do órgão de gestão, sejam elas deliberadas ou inadvertidas.
6. A integridade é um pré-requisito para todos os que atuam no interesse público. É essencial que a equipa de trabalho atue, e seja visto que atua, com integridade que requer não apenas honestidade, mas um conjunto vasto de qualidades associadas como lealdade, franqueza e coragem.

A equipa de trabalho é independente

7. A independência é necessária para salvaguardar os membros da equipa de trabalho ou da firma de auditoria de influências que possam comprometer os julgamentos profissionais, ajudando-os a agir com integridade e a exercer a objetividade e o ceticismo profissional. Também é necessária para evitar factos e circunstâncias que sejam tão significativas 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.
8. As ameaças à independência do auditor podem incluir:
 - Interesses financeiros existentes entre o auditor e a entidade auditada. A detenção de um interesse financeiro num cliente de auditoria pode criar uma ameaça de interesse próprio.
 - Relacionamentos empresariais entre o auditor e a entidade auditada. Um relacionamento empresarial estreito entre a firma de auditoria ou um membro da equipa de trabalho, ou um membro da sua família imediata, e a entidade pode criar uma ameaça de interesse próprio ou de intimidação.
 - Prestação de serviços distintos de auditoria a clientes de auditoria. As firmas de auditoria têm tradicionalmente prestado aos seus clientes um conjunto de serviços distintos de auditoria compatíveis com as suas competências e experiência. A prestação de serviços distintos de auditoria pode, contudo, criar ameaças à independência. As ameaças criadas são na maior parte das vezes ameaças de auto-revisão, interesse próprio e representação

- Os sócios e os empregados podem acreditar que a sua remuneração e, na verdade, a progressão das suas carreiras na firma de auditoria são dependentes da retenção de clientes de auditoria, criando ameaças de familiaridade ou de interesse próprio.
 - Situações em que um ex-membro da equipa de trabalho ou um sócio da firma se tornou empregado da entidade auditada numa posição em que exerce influência significativa sobre a preparação dos registos contabilísticos e as demonstrações financeiras. As ameaças criadas são na maior parte das vezes ameaças de familiaridade, interesse próprio e intimidação.
9. Também pode ser criado uma ameaça de familiaridade por se utilizar o mesmo pessoal sénior num trabalho de auditoria durante um longo período de tempo. Porém, a acumulação do conhecimento da entidade e dos seus negócios provavelmente conduzirá a uma auditoria de qualidade e melhorará a avaliação e as respostas aos riscos por parte do auditor. Poderá igualmente levar a eficiências e a melhores recomendações, em particular nas áreas das operações de uma entidade.
 10. Os benefícios potenciais para a qualidade da auditoria precisam de ser balanceados com as ameaças à independência do auditor que possam surgir do facto de o pessoal sénior ter um conhecimento detalhado da entidade e dos seus negócios derivado do envolvimento na auditoria durante vários anos. Para tratar esta ameaça, o Código do IESBA exige que os principais sócios de auditoria das entidades de interesse público mudem (ou “rodem”) após sete anos. Os requisitos legais ou éticos de em alguns países impõem um período de rotação mais curto. Alguns acreditam que além da rotação dos sócios responsáveis pelos trabalhos de auditoria, a percepção sobre a independência do auditor seria melhorada se a própria firma de auditoria rodasse periodicamente. Outros acreditam que a manutenção da mesma firma provavelmente ajudará os auditores a compreenderem os negócios e sistemas da entidade e resultará em respostas eficazes aos riscos de distorção material nas demonstrações financeiras, bem como à eficiência da auditoria.
 11. A consideração de ameaças e salvaguardas quando se determina a independência para auditorias do setor público é tão importante como para auditorias do setor privado. Porém, algumas das potenciais ameaças podem diferir. Por exemplo, é menos provável que os auditores do setor público detenham interesses financeiros diretos nas entidades que auditam.
 12. O auditor é visto geralmente como um conselheiro de valor para os negócios da entidade e há comunicações diretas frequentes com os membros seniores do órgão de gestão, donde resulta que o auditor está bem informado sobre os desenvolvimentos do negócio. Este facto dá ao auditor um bom conhecimento tanto do processo de relato financeiro como do setor de atividade do cliente, mas também pode ser visto como uma ameaça à independência.

A equipa de trabalho demonstra competência e zelo profissional

13. A competência e zelo profissional implicam que todos os membros da equipa de trabalho:
- Desenvolvam e mantenham conhecimentos e competências profissionais no nível apropriado;
 - Atuem sempre com cuidado e em tempo oportuno; e
 - Atuem com diligência de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis.

A equipa de trabalho demonstra ceticismo profissional

14. Ceticismo profissional é uma atitude que inclui a aplicação de espírito interrogativo no contexto de um conhecimento apropriado da entidade, dos seus negócios e do ambiente no qual opera. Este conhecimento, em conjunto com o conhecimento mais geral dos negócios e a experiência, permite ao auditor avaliar os riscos de distorção material nas demonstrações financeiras de uma entidade, avaliar a suficiência e apropriação da prova de auditoria e atingir conclusões apropriadas.
15. O ceticismo profissional é um aspeto importante do julgamento do auditor com respeito ao planeamento, à execução, e à avaliação dos resultados de uma auditoria. A menos que os auditores estejam preparados para desafiar as asserções do órgão de gestão (incluindo quando o órgão de gestão utilizou um perito), eles não atuam como um impedimento ao cometimento de fraude nem estão em condições de concluir, com confiança, se as demonstrações financeiras de uma entidade estão apresentadas apropriadamente de acordo com o referencial de relato financeiro.
16. O ceticismo profissional implica que todos os membros da equipa de trabalho:
- Tenham espírito interrogativo e vontade de desafiar as asserções do órgão de gestão;
 - Façam uma avaliação crítica da informação e das explicações obtidas no decurso do seu trabalho;
 - Procurem compreender as motivações do órgão de gestão para possíveis distorções das demonstrações financeiras;
 - Mantenham uma mente aberta;
 - Desafiem os julgamentos de outros membros da equipa de trabalho;
 - Sejam confiantes ao desafiarem o órgão de gestão e persistentes no seguimento dos assuntos até atingirem uma conclusão; e

- Estejam alerta relativamente a prova que seja inconsistente com outra prova obtida ou que ponha em causa a credibilidade de documentos e respostas a inquirições.

Valores, Ética e Atitudes – Nível da Firma

17. Os atributos chave são:

- Estão em vigor práticas de governo que estabelecem o “tone at the top” apropriado e que têm por fim a salvaguarda da independência da firma.
- As características pessoais necessárias são promovidas através de sistemas de avaliação e recompensa que suportam a qualidade da auditoria.
- As considerações de natureza financeira não conduzem a ações e decisões que prejudiquem a qualidade da auditoria.
- A firma enfatiza a importância de proporcionar aos sócios e ao pessoal oportunidades de desenvolvimento profissional contínuo e acesso a suporte técnico de elevada qualidade.
- A firma promove uma cultura de aconselhamento sobre assuntos difíceis.
- Existem sistemas robustos para se tomarem decisões sobre aceitação e continuação de clientes.

Estão em vigor práticas de governo que estabelecem o apropriado “tone at the top” e que têm por fim a salvaguarda da independência da firma

18. É importante que uma firma tenha práticas de governo internas robustas para salvaguardar a natureza de interesse público da função de auditoria e para evitar que os interesses comerciais da firma afetem adversamente a qualidade da auditoria, por exemplo, através da promoção inapropriada de outras áreas de negócio (tais como, consultoria fiscal, assessoria financeira e consultoria de gestão) em detrimento da qualidade da auditoria.
19. A liderança da firma tem um papel vital na promoção de uma cultura que saliente o papel da auditoria no interesse público e a importância da qualidade da auditoria a esse respeito, incluindo o evitar de situações que comprometam a objetividade e a independência da firma. A comunicação regular de comportamentos esperados cria um ambiente apropriado dentro da firma de auditoria que inclui encorajar a adesão aos princípios subjacentes aos requisitos éticos que se aplicam aos auditores.
20. Os auditores em prática individual têm controlo direto sobre a cultura da sua firma e nas sociedades de auditoria de pequena e média dimensão um pequeno número de sócios pode ter uma influência direta nos inputs tais como, práticas de governo, aconselhamento e atividades de monitorização.

Dependendo do estilo próprio de atuação (do “tone at the top”), isso pode ser um ponto forte ou um posto fraco no ambiente de uma pequena firma.

As características pessoais necessárias são promovidas através de sistemas de avaliação e recompensa que suportam a qualidade da auditoria

21. Os sistemas de avaliação e recompensa podem alimentar e desenvolver de forma apropriada as características e comportamentos pessoais, incluindo a integridade, a objetividade e a competência e zelo profissional. Isso implica incorporar essas características nos critérios de seleção e recrutamento, processos de remuneração e progressão e programas de formação, utilizando referenciais de competência apropriados.
22. Os referenciais de competência podem ser melhor desenvolvidos por referência às áreas de competência das Normas Internacionais de Educação (IES), as quais promovem a harmonização dos referenciais entre as firmas.
23. Numa base regular, a firma avalia os seus sócios e pessoal em função das competências desenvolvidas para a qualidade da auditoria. Atuando desta forma, as firmas de auditoria asseguram que tanto uns como outros não serão penalizados por tomarem posições fortes em assuntos de auditoria mesmo que isso possa prejudicar o relacionamento com o cliente. As conclusões atingidas são usadas para suportar as decisões sobre remuneração e progressão, bem como para a firma tomar outras ações quando os sócios e o pessoal não atingiram os padrões que se esperavam.

As considerações de natureza financeira não conduzem a ações e decisões que prejudiquem a qualidade da auditoria

24. As considerações de natureza financeira ao nível da firma (tais como o objetivo financeiro que a firma estabeleceu para se atingir a margem do trabalho de auditoria e a vontade de investir em formação e sistemas de suporte de auditoria), e ao nível do trabalho (tal como a relação entre os honorários de auditoria e o custo subjacente do trabalho efetuado), não devem impedir a execução de uma auditoria robusta que satisfaça o interesse público.
25. Também não deverá existir em prejuízo da qualidade da auditoria:
 - Ênfase em ganhos de mandatos de auditoria e na retenção de clientes de auditoria, particularmente com honorários irrealisticamente baixos.
 - Ênfase na comercialização de serviços distintos de garantia de fiabilidade a entidades que a firma audita; ou
 - Corte de custos (incluindo por redução de sócios e pessoal) na auditoria (por exemplo, durante períodos de abrandamento económico).

A firma enfatiza a importância de proporcionar aos sócios e ao pessoal oportunidades de desenvolvimento profissional contínuo e acesso a suporte técnico de elevada qualidade

26. A auditoria exige conhecimento de um número considerável de áreas técnicas incluindo relato financeiro, normas de auditoria, normas éticas e leis e regulamentos comerciais e fiscais. É importante que a firma de auditoria disponha de suporte técnico para ajudar os sócios e o pessoal a manterem-se atualizados quando aos desenvolvimentos nestas áreas e proporcionar-lhes assistência em áreas complexas.
27. A Qualidade da auditoria também pode ser melhorada se for desenvolvida uma infraestrutura de informação que permita à firma suporte quanto aos julgamentos de auditoria (por exemplo, compilando bases de dados do setor de negócio), que pesquise e trate apropriadamente assuntos de independência e que planeie e faça a gestão apropriada da rotação dos sócios nos trabalhos de auditoria.
28. A dimensão das firmas de auditoria bem como o suporte técnico disponível pode variar consideravelmente entre firmas. Para firmas mais pequenas com pouco pessoal e uma base de clientes com complexidade relativamente baixa, é possível desenvolver políticas e procedimentos de controlo interno relativamente fáceis. Porém, as firmas mais pequenas podem enfrentar desafios em relação ao aconselhamento e podem recorrer a consultores externos para disponibilizarem competências técnicas ou confiar em serviços técnicos de suporte disponibilizados por organismos da profissão.

A firma promove uma cultura de aconselhamento sobre assuntos difíceis

29. É importante uma cultura de aconselhamento para todas as firmas de auditoria, incluindo os que estão em prática individual. A auditoria muitas vezes exige que se tomem decisões e façam julgamentos difíceis. O pessoal debaterá estes assuntos no seio da equipa de trabalho e com o sócio responsável pelo trabalho. Os sócios de auditoria debatem decisões e julgamentos difíceis com outros sócios ou com especialistas técnicos e consideram com prudência os conselhos dados. Para que este processo funcione com eficácia, é importante que haja uma cultura de aconselhamento onde os envolvidos tenham tempo disponível suficiente para tratar apropriadamente dos assuntos assim que eles surjam.
30. Quando os recursos internos forem limitados, podem existir recursos técnicos externos disponíveis nos organismos profissionais, nas outras firmas ou em outras entidades terceiras apropriadas.

Existem sistemas robustos para se tomarem decisões sobre aceitação e continuação de clientes

31. Antes de aceitar um cliente de auditoria, e depois disso anualmente, é importante que as firmas de auditoria considerem se são competentes para efetuar o trabalho e se dispõem de capacidades e recursos para o fazer. Esta circunstância inclui saber se a firma pode cumprir os requisitos éticos relevantes.
32. Embora os auditores necessitem de aplicar o ceticismo profissional, a auditoria implica um grau de confiança no órgão de gestão. O órgão de gestão a quem falta integridade, por definição, não é confiável. Por conseguinte, um bom sistema de aceitação e continuação de clientes avalia se existe informação que sugira que o órgão de gestão do cliente não é íntegro na medida em que não será possível efetuar uma auditoria de qualidade. É, assim, importante que haja um sistema de aceitação e continuação de clientes rigoroso que ajude uma firma de auditoria a evitar trabalhos onde exista uma alta probabilidade de fraude ou atos ilegais e mantenha a reputação de prestador de serviços de auditoria de qualidade.

Valores, Ética e Atitudes – Nível da Jurisdição

33. Os atributos chave são:
 - São promulgados requisitos éticos tornando claro quais os princípios éticos subjacentes e os requisitos específicos que se aplicam.
 - Os reguladores, os organismos emissores de normas e os organismos profissionais são proativos em assegurar que os princípios éticos são compreendidos e os requisitos aplicados consistentemente.
 - A informação relevante relativa ao processo de aceitação de clientes é partilhada entre as firmas de auditoria.

São promulgados requisitos éticos tornando claro quais os princípios éticos subjacentes e os requisitos específicos que se aplicam

34. Os requisitos éticos podem ser impostos por lei ou regulamento ou através do organismo profissional. A IFAC exige que os seus membros tomem medidas para adotar e implementar o Código do IESBA nos respetivos países e ajudem na sua implementação em função das suas responsabilidades no contexto nacional. Em alguns países, o Código do IESBA é suplementado por requisitos adicionais nacionais, e as firmas de auditoria e os organismos de auditoria do setor público podem optar por impor requisitos mais exigentes aos seus sócios e pessoal.

35. Os requisitos éticos não tratam todas as situações possíveis. Por conseguinte, os auditores tomam conhecimento tanto dos requisitos como dos princípios fundamentais subjacentes para compreenderem como aplicá-los na prática. A compreensão de como aplicar os princípios pode ser desenvolvida através de comunicações internas da firma de auditoria, de treino e formação e da observação de ações do pessoal mais experiente.
36. O Código do IESBA estabelece os princípios fundamentais de ética seguintes e exige que os auditores os cumpram:²
- Integridade – ser correto e honesto em todos os relacionamentos profissionais e de negócio. A integridade implica tratamento justo e fidelidade.³
 - Objetividade – não permitir ambiguidades, conflitos de interesses ou influência indevida de outrem que prejudiquem julgamentos profissionais ou outros.
 - Competência e zelo profissional – Manter conhecimentos e competências profissionais no nível exigido para assegurar que um cliente receba serviços profissionais de qualidade com base em desenvolvimentos recentes de práticas, legislação e técnicas profissionais, e atuar com diligência e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis.
 - Confidencialidade – respeitar a confidencialidade da informação recolhida em resultado de relacionamentos profissionais e de negócio e, por conseguinte, não divulgar qualquer informação a terceiros sem autorização apropriada e específica, a menos que haja um direito ou dever legal ou profissional de a divulgar, nem usar a informação para vantagem pessoal do auditor ou de terceiros.
 - Comportamento profissional – cumprir as leis e regulamentos relevantes e evitar qualquer conduta que desacredita a profissão.
37. Adicionalmente, o Código do IESBA contém requisitos adicionais relativos à independência do auditor e descreve a abordagem que os auditores devem seguir, incluindo:
- A identificação de ameaças à independência;
 - A avaliação da importância das ameaças identificadas; e
 - A aplicação de salvaguardas, quando necessário, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

² Código do IESBA, parágrafo 110.1 A1

³ Código do IESBA, parágrafo 111.1 A1

38. O Código do IESBA estabelece que quando os auditores determinam que não estão disponíveis, ou não podem ser aplicadas, salvaguardas apropriadas para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável, o auditor deve eliminar a circunstância ou relacionamento que cria as ameaças ou deve declinar ou terminar o trabalho de auditoria⁴. Em algumas situações, o Código do IESBA reconhece que a ameaça criada seria tão significativa que nenhuma salvaguarda reduziria a ameaça a um nível aceitável e, conseqüentemente, um auditor está proibido de efetuar o trabalho.

Os reguladores, os organismos emissores de normas e os organismos profissionais são proativos em assegurar que os princípios éticos são compreendidos e os requisitos aplicados consistentemente

39. A aplicação consistente de requisitos éticos, e dos princípios subjacentes, é facilitada através de orientação, formação e atividades de suporte proporcionados pelos reguladores, os organismos nacionais emissores de normas, os organismos profissionais e outros. Isto pode incluir a emissão de material de orientação tais como respostas a perguntas frequentes e a organização de apresentações e seminários.

A informação relevante relativa ao processo de aceitação de clientes é partilhada entre as firmas de auditoria

40. As firmas de auditoria individuais tomarão decisões sobre como aceitar um novo cliente de auditoria ou continuar um cliente de auditoria já existente. As firmas podem optar por não continuar com um cliente de auditoria se tiverem dúvidas sobre práticas de relato financeiro ou a integridade do órgão de gestão. Nestas circunstâncias, é importante que outras firmas de auditoria que tenham sido convidadas a apresentar propostas para a auditoria tenham conhecimento desta informação.

Conhecimento, Competências, Experiência e Tempo – Nível do Trabalho

41. Os atributos chave são:
- Os sócios e o pessoal têm as competências necessárias.
 - Os sócios e o pessoal compreendem o negócio da entidade.
 - Os sócios e o pessoal fazem julgamentos razoáveis.

⁴ Código do IESBA, parágrafo 120.2. Não é geralmente possível aos organismos de auditoria do setor público renunciar a um trabalho de auditoria.

- O sócio responsável pelo trabalho de auditoria está ativamente envolvido na avaliação do risco e no planeamento, supervisão e revisão do trabalho efetuado.
- O pessoal que efetua o trabalho de auditoria no local do cliente tem experiência suficiente, o seu trabalho é orientado, supervisionado e revisto apropriadamente e existe um elevado grau de continuidade da equipa.
- Os sócios e o pessoal têm tempo suficiente para executar a auditoria de uma forma eficaz.
- O sócio responsável pelo trabalho e outros membros experientes da equipa de trabalho têm acesso ao órgão de gestão e aos encarregados da governação.

Os sócios e o pessoal têm as competências necessárias

42. Embora não seja esperado que todos os membros da equipa de trabalho tenham o mesmo nível de conhecimento e experiência, é responsabilidade do sócio responsável pelo trabalho de auditoria assegurar que a equipa tem coletivamente as competências apropriadas e que os peritos ou especialistas externos estejam comprometidos conforme exigido para cumprirem as necessidades do trabalho nas circunstâncias. Por exemplo, pode ser necessário especialização em relação a matérias como:
- A valorização de instrumentos financeiros complexos, terrenos e edifícios, ativos intangíveis, ativos adquiridos e passivos assumidos em concentrações de atividades empresariais e ativos que possam estar com imparidade.
 - O cálculo atuarial de responsabilidades associadas a contratos de seguro ou planos de benefícios de empregados.
 - A estimativa de reservas de petróleo e gás.
 - A valorização de responsabilidades ambientais e de custos de limpeza de terrenos.
 - A interpretação de contratos, leis e regulamentos.
 - A análise de assuntos de conformidade fiscal não usuais ou complexos.
 - Os sistemas de informação da entidade, especialmente se a entidade estiver dependente de tecnologias de informação.
43. A especialização pode ser obtida dentro da firma de auditoria ou de fontes externas. Se estiverem envolvidos especialistas ou peritos é importante, tal como o é para os outros membros da equipa de trabalho, que o seu trabalho seja apropriadamente orientado, supervisionado e revisto.

44. O desenvolvimento apropriado de conhecimento e competências profissionais começa com o desenvolvimento profissional inicial do auditor.⁵ Depois, o auditor atinge maior especialização através de formação profissional contínua e experiência de auditoria adicional. A formação profissional contínua de competências e a aprendizagem ao longo da vida são críticos se o auditor quiser continuar a satisfazer as expectativas dos seus clientes e do público.⁶

Os sócios e o pessoal compreendem o negócio da entidade

45. Um conhecimento profundo da entidade, dos seus negócios e do setor de atividade em que a entidade opera é crucial para o auditor avaliar os riscos de distorção material nas demonstrações financeiras, direcionar os procedimentos de auditoria de forma apropriada e avaliar os respetivos resultados. Esse conhecimento é também necessário para o exercício do ceticismo profissional e a capacidade de fazer julgamentos de auditoria apropriados.
46. O conhecimento do setor, incluindo o conhecimento dos regulamentos relevantes e das matérias contabilísticas, pode ser especialmente importante em clientes, por exemplo, do setor financeiro. Contudo, é importante que o conhecimento especializado não seja tão estrito que não deixe o auditor ver assuntos mais abrangentes. Os auditores podem adquirir conhecimentos gerais de negócios a partir da execução de trabalhos distintos de auditoria e através da exposição a diferentes clientes em diferentes setores. Isto permite que eles não considerem apenas as especificidades do negócio de um cliente em particular e reflitam o seu conhecimento abrangente dos negócios, riscos e sistemas de controlo.
47. As auditorias a pequenas entidades são muitas vezes efetuadas por pessoal experiente que está envolvido com a entidade há muitos anos. Embora este pessoal tenha geralmente um bom conhecimento dos negócios da entidade, podem existir ameaças à sua objetividade e ceticismo profissional.

⁵ As áreas de competência e os resultados da formação para os candidatos a auditores estão estabelecidos na IES 2, *Desenvolvimento Profissional Inicial – Competência Técnica*, IES 3, *Desenvolvimento Profissional Inicial – Capacidades Profissionais* e IES 4, *Desenvolvimento Profissional Inicial – Valores, Ética e Atitudes*, enquanto as áreas de competência e os resultados da formação para o sócio responsável pelo trabalho estão estabelecidos na IES 8, *Desenvolvimento Profissional para os Sócios Responsáveis pelos Trabalhos de Auditoria de Demonstrações Financeiras*.

⁶ O IEASB está a trabalhar na revisão da IES 8. É reconhecido que os auditores precisam de melhoria contínua da competência, primeiro identificando necessidades de formação e depois exigindo desenvolvimento profissional em áreas de competência exigidas aos sócios responsáveis por trabalhos de auditoria de demonstrações financeiras.

Os sócios e o pessoal fazem julgamentos razoáveis

48. Os auditores usam a sua experiência e os valores da integridade, objetividade e ceticismo profissional para fazerem julgamentos profissionais razoáveis que sejam suportados nos factos e circunstâncias do trabalho.
49. Fazer julgamentos razoáveis implica que os sócios e o pessoal:
 - Identifiquem o assunto;
 - Apliquem os conhecimentos do negócio, de contabilidade e relato financeiro e de sistemas de informação;
 - Façam pesquisas sobre o tema e considerem as diferentes perspetivas;
 - Avaliem alternativas à luz dos factos e circunstâncias relevantes;
 - Considerem se foi seguido um processo adequado para atingir uma conclusão e se existe prova de auditoria suficiente e apropriada para a suportar;
 - Façam consultas, conforme apropriado; e
 - Documentem as conclusões e a sua justificação.

O sócio responsável pelo trabalho de auditoria está ativamente envolvido na avaliação do risco e no planeamento, supervisão e revisão do trabalho efetuado

50. Dado que os sócios responsáveis pelo trabalho são responsáveis pelas auditorias que efetuam, é importante que estejam diretamente envolvidos no planeamento da auditoria, na avaliação da prova obtida e em chegar a conclusões finais.
51. Embora muito do trabalho de detalhe possa ser delegado a pessoal menos experiente, a acessibilidade aos/dos sócios responsáveis pelo trabalho de auditoria permite-lhes dar contributos com oportunidade enquanto o trabalho decorrer.
52. Alguns acreditam que a divulgação do nome do sócio responsável pelo trabalho no relatório do auditor devia ser exigida em todas as auditorias, dado que isso lhe traria uma maior responsabilização pessoal por ser o indivíduo que, em última instância, é o responsável pela condução da auditoria. Em muitas jurisdições isto já é exigido, geralmente através da exigência de uma assinatura pessoal. Outros acreditam que tal exigência não teria qualquer impacto na responsabilização pessoal do sócio responsável pelo trabalho. Eventuais dificuldades de tal exigência incluem a perceção de uma redução da responsabilidade da firma e a possibilidade de aumento de responsabilidades legais para os sócios responsáveis pelo trabalho em algumas jurisdições.

O pessoal que efetua o trabalho de auditoria no local do cliente tem experiência suficiente, o seu trabalho é orientado, supervisionado e revisto apropriadamente e existe um elevado grau de continuidade da equipa

53. A estrutura de muitas firmas de auditoria, especialmente as grandes firmas de auditoria, é hierárquica – muitas vezes descrita como uma “estrutura piramidal” – e a constituição de muitas equipas para trabalhos individuais reflete essa estrutura. Por conseguinte, é provável que muito do trabalho de detalhe de auditoria realizado no local do cliente seja efetuado por pessoal com menos experiência, alguns deles, de facto, ainda em período experimental e de estágio. Contudo, é geralmente necessária experiência para que o pessoal faça julgamentos profissionais razoáveis.
54. Adicionalmente, é provável que ter os mesmos membros do pessoal numa auditoria, ano após ano, os ajude a compreenderem o negócio e os sistemas da entidade e isso é muitas vezes visto positivamente pelo órgão de gestão e pelos encarregados da governação. Alguns acreditam que isto possa resultar em respostas eficazes aos riscos de distorção material nas demonstrações financeiras e em eficiência de auditoria. Contudo, um envolvimento prolongado pode resultar numa falta de ceticismo profissional e ameaças à independência do auditor.
55. Em muitos países, os organismos de auditoria do setor público têm que manter dentro de limites fixados o quanto podem gastar com os recursos humanos. Pode também haver regulamentos que tenham impacto no recrutamento do pessoal e nos salários que podem ser pagos. Isto pode significar que existe um desafio para alguns destes organismos para recrutar e reter o número suficiente de pessoal de elevada qualidade para atingir a qualidade de auditoria de forma consistente.

Os sócios e o pessoal têm tempo suficiente para executar a auditoria de uma forma eficaz

56. Os sócios e o pessoal têm muitas vezes responsabilidades de auditoria em várias entidades e estas auditorias podem ser efetuadas nos mesmos períodos. O planeamento é importante, tanto ao nível de uma auditoria individual, como ao nível da firma para assegurar que estão disponíveis recursos adequados para recolherem prova de auditoria suficiente e apropriada e interagirem de forma apropriada com o órgão de gestão e os encarregados da governação.
57. As firmas de auditoria são usualmente entidades com fins lucrativos e a rentabilidade de uma firma de auditoria é influenciada pela relação entre os honorários debitados e o custo envolvido em obter prova de auditoria suficiente e apropriada. Os sócios responsáveis pela auditoria são geralmente responsáveis dentro das suas firmas pelo retorno financeiro das auditorias que efetuam e, se os honorários de auditoria forem restringidos pelo órgão

de gestão, isso pode colocar pressão na equipa de auditoria para alterar a natureza e oportunidade dos procedimentos de auditoria ou reduzir testes. Isto, por sua vez, ameaça potencialmente a qualidade da auditoria.⁷

O sócio responsável pelo trabalho e outros membros experientes da equipa de trabalho têm acesso ao órgão de gestão e aos encarregados da governação

58. É importante que o sócio responsável pelo trabalho de auditoria tenha acesso aos membros mais importantes do órgão de gestão e aos encarregados da governação. O contacto regular permite que tal sócio esteja bem informado sobre desenvolvimentos do negócio da entidade, bem como possa levantar questões relacionados com a auditoria em tempo útil.

Conhecimento, Competências, Experiência e Tempo – Nível da Firma

59. Os atributos chave são:
- Os sócios e pessoal têm tempo suficiente para tratarem os assuntos difíceis assim que surgem.
 - As equipas de auditoria são estruturadas de forma apropriada.
 - Os sócios e o pessoal mais experiente proporcionam ao pessoal menos experiente acompanhamento apropriado e ações de formação no terreno, bem como avaliações de desempenho oportunas.
 - É proporcionada formação suficiente aos sócios e pessoal de auditoria sobre assuntos de auditoria e contabilidade e, quando apropriado, sobre assuntos especializados de setores específicos.

Os sócios e pessoal têm tempo suficiente para tratarem os assuntos difíceis assim que surgem

60. Os sócios e o pessoal trabalham geralmente em diversos clientes, muitas vezes com calendários de relato similares. Isto pode levar a períodos de concentração de atividade. Os sócios e o pessoal também muitas vezes realizam trabalhos distintos de auditoria para os clientes ou outras atividades dentro da firma. É importante que as firmas antecipem, tanto quanto puderem, e façam a gestão de possíveis conflitos de tempo quando atribuem responsabilidades. Os gestores da firma monitorizam de forma proativa os níveis de trabalho para reduzir o risco de colocar uma carga inaceitável a cada um dos sócios ou pessoal.

⁷ Os requisitos éticos (por exemplo, o parágrafo 240.2 do Código do IESBA) descrevem geralmente esta ameaça e exigem que ela seja avaliada e, quando apropriado, quais as salvaguardas aplicadas.

As equipas de auditoria são estruturadas de forma apropriada

61. A alocação dos recursos humanos leva em conta o risco. Existe o perigo de que os sócios e pessoal mais competente sejam alocados aos clientes maiores e de maior prestígio da firma e, por conseguinte, não estarão disponíveis para auditar outros clientes onde os riscos de as demonstrações financeiras estarem materialmente distorcidas podem ser maiores.
62. A alocação apropriada dos recursos faz com que as equipas de trabalho tenham a especialização e o tempo para efetuarem determinadas auditorias. Isto implica a alocação de sócios e pessoal sénior que tenham por um lado um conhecimento do setor de atividade em que o cliente opera e o referencial de relato financeiro aplicável, e por outro tempo suficiente para permitir a execução de auditorias de qualidade.
63. A alocação de recursos implica que a firma recolha informação sobre.
 - Conhecimento, competências e experiência;
 - Tempo estimado dos compromissos; e
 - Períodos de serviço – para facilitar cumprimento dos requisitos éticos, por exemplo, em relação à rotação dos sócios de auditoria.
64. Em alguns países, não é obrigatória a auditoria de pequenas entidades. Isto pode significar que em tais países é problemático para as pequenas firmas de auditoria que têm apenas um pequeno número de clientes de auditoria reterem sócios e pessoal com conhecimento de auditoria e experiência relevantes.

Os sócios e o pessoal mais experiente proporcionam ao pessoal menos experiente acompanhamento apropriado e ações de formação no terreno, bem como avaliações de desempenho oportunas

65. O processo de avaliação de desempenho numa firma de auditoria é um aspeto importante do desenvolvimento das capacidades individuais. Embora seja difícil de medir, a qualidade da auditoria pode melhorar se for especificamente tratada nas avaliações seja dos sócios ou do pessoal. As avaliações podem ser usadas para promover o exercício apropriado do julgamento, incluindo as consultas sobre assuntos difíceis.
66. Pode ser feita uma diferenciação útil entre proporcionar ao pessoal avaliações de desempenho periódicas e fazer acompanhamento e formação no terreno. Enquanto as avaliações podem ser utilizadas para ajudar a identificar uma competência ou capacidade importante que precisa de melhoria, o acompanhamento ou a formação no terreno podem ser utilizados para ajudar uma pessoa a desenvolver essa competência ou capacidade. O acompanhamento e a formação no terreno são especialmente importantes

para desenvolver características pessoais tais como a integridade, a objetividade, o rigor, o ceticismo profissional e a perseverança, bem como para ajudar o pessoal menos experiente a tratar de assuntos com que estão pouco familiarizados.

67. A capacidade de fazer acompanhamento com eficácia exige competências, conhecimento e experiência adicionais e existe um número limitado de pessoas dentro de uma firma com as competências apropriadas. Essas pessoas podem ter outras responsabilidades dentro do seu tempo. É importante que as firmas incentivem o pessoal mais experiente a alocarem o tempo necessário para exercerem esta importante função de desenvolvimento pessoal com eficácia e, como parte do processo de avaliação, avaliarem se isso foi conseguido ou não.

É proporcionada formação suficiente aos sócios e pessoal de auditoria sobre assuntos de auditoria e contabilidade e, quando apropriado, sobre assuntos especializados de setores específicos

68. A profissão empenha-se em dar aos auditores a necessária competência através de programas de desenvolvimento profissional inicial, compreendendo formação sobre competências profissionais e técnicas, sobre valores, ética e atitudes e experiência prática, e programas de desenvolvimento profissional contínuo.
69. As firmas geralmente proporcionam formação sobre aspectos de auditoria e sobre os requisitos das suas metodologias de auditoria. Também proporcionam experiência prática essencial através da inclusão dos estagiários nas equipas de trabalho de auditoria.⁸ A aprendizagem de aspectos técnicos de auditoria em conjunto com a aquisição de experiência prática é importante dado que a formação formal é apenas uma parte do processo através do qual os auditores desenvolvem experiência e competências.
70. As organizações profissionais que são membros da IFAC têm requisitos relativos ao desenvolvimento profissional contínuo e os programas de desenvolvimento usados pelas firmas estão concebidos para desenvolver a competência dos profissionais de auditoria. Tais programas abordam muitas vezes um conjunto alargado de áreas relevantes para as atividades da firma como um todo, por exemplo, gestão de projetos, tecnologias de informação e capacidades de comunicação. É importante que as firmas dediquem tempo e recursos suficientes, e deem importância, à formação sobre matérias de auditoria e contabilidade incluindo, quando apropriado, sobre assuntos especializados de setores específicos de forma a proporcionar as competências técnicas necessárias que suportam uma auditoria de qualidade.

⁸ Os parágrafos 54 a 59 da IES 8, estabelecem requisitos para a experiência prática dos profissionais de auditoria.

Conhecimento, Competências, Experiência e Tempo – Nível da Jurisdição

71. Os atributos chave são:

- Existem processos robustos para o licenciamento dos auditores/firmas de auditoria.
- Os requisitos de educação estão claramente definidos e a formação tem recursos adequados e é eficaz.
- Existem planos para atualizar os auditores em assuntos correntes e para lhes ministrar formação sobre novos requisitos de contabilidade, auditoria ou regulamentares.
- A profissão de auditoria está bem posicionada para atrair e reter indivíduos com as qualidades apropriadas.

Existem processos robustos para o licenciamento dos auditores/firmas de auditoria

72. A auditoria é uma atividade de interesse público que deve ser efetuada por indivíduos devidamente qualificados a trabalhar num ambiente apropriado. Para se conseguir isto, haverá processos comuns nacionais para o licenciamento de auditores ou firmas de auditoria para efetuarem auditorias. Geralmente é mantido um registo de auditores e firmas de auditoria aprovados por uma autoridade competente. As autoridades terão geralmente o poder de revogar a licença em circunstâncias definidas.

Os requisitos de educação estão claramente definidos e a formação tem recursos adequados e é eficaz

73. Os critérios para obtenção de uma licença envolvem geralmente requisitos educacionais tanto na formação inicial como na formação contínua. A qualidade da auditoria será facilitada se esses requisitos estiverem claramente definidos e se forem alocados recursos suficientes para assegurar que a formação é eficaz.
74. As capacidades profissionais descritas nas IES sustentam as competências necessárias à qualidade da auditoria. Estas competências são desenvolvidas combinando formação teórica e acompanhamento e experiência prática dentro das firmas. As IES são preparadas para os membros da IFAC (que podem ter responsabilidades pela formação teórica), mas não se aplicam diretamente a firmas de auditoria (que proporcionam o acompanhamento e experiência prática). A qualidade da auditoria poderá sair reforçada se as organizações formadoras e as firmas de auditoria usarem a mesmo referencial de competências.

Existem planos para atualizar os auditores em assuntos correntes e para lhes ministrar formação sobre novos requisitos de contabilidade, auditoria ou regulamentares

75. Adicionalmente à formação relacionada com o desenvolvimento inicial de um auditor, os planos de formação a nível da jurisdição relativos ao desenvolvimento contínuo são um fator importante que contribui para a qualidade da auditoria. A formação contínua precisa de ser dada para que os auditores mais experientes continuem a desenvolver as suas capacidades e conhecimento relativos à auditoria e os mantenham informados acerca de alterações em requisitos de contabilidade e regulamentares.
76. A formação contínua é particularmente importante quando existem alterações significativas em requisitos relativos ao relato financeiro e à auditoria. Isso dá oportunidade aos auditores de conhecerem os novos requisitos técnicos, de lhes explicar os objetivos das alterações e de os ajudar a compreenderem a sua implementação de uma forma eficaz e económica.

A profissão de auditoria está bem posicionada para atrair e reter indivíduos com as qualidades apropriadas

77. As competências dos sócios e pessoal de auditoria são um fator crítico subjacente à qualidade da auditoria. Embora a formação seja importante, algumas das qualidades exigidas são, até certo ponto, inerentes ao indivíduo. É, assim, importante que os indivíduos com as qualidades adequadas sejam atraídos para uma carreira na profissão de auditoria.
78. Existe um conjunto de fatores que influenciarão os indivíduos a atrair para uma carreira de auditor, incluindo:
 - O estatuto que a auditoria tem como profissão a nível nacional;
 - As perceções quanto às oportunidades de carreira e remuneração;
 - A natureza do trabalho, incluindo o seu papel em relação ao interesse público; e
 - A qualidade da formação proporcionada.
79. Os mesmos fatores podem influenciar as decisões dos indivíduos em permanecerem na profissão e fazerem uma longa carreira na auditoria. Em alguns países, existe uma tendência para muitos auditores deixarem as firmas de auditoria e irem para as empresas. Embora isso possa ter um impacto positivo no relato financeiro, pode limitar o número de pessoal experiente disponível nas firmas e, dessa forma, prejudicar a qualidade da auditoria.
80. O estatuto que a auditoria tem como profissão a nível nacional pode também ter impacto no respeito pelos auditores e, por conseguinte, pela eficácia da

função de auditoria. Em ambientes em que a profissão de auditoria não é bem respeitada nem lhe é dada autoridade apropriada, os auditores estarão numa posição mais fraca relativamente aos órgãos de gestão. Nestas circunstâncias, haverá uma menor probabilidade de os auditores inquirirem os órgãos de gestão sobre matérias significativas e manterem firmeza quanto a assuntos significativos de auditoria. Pelo contrário, em ambientes onde a profissão é muito respeitada ou em que lhe é conferida autoridade apropriada através dos mecanismos relevantes, será mais fácil aos auditores demonstrarem ceticismo profissional e fazerem auditorias robustas.

Processo

Processo de Auditoria e Procedimentos de Controlo de Qualidade – Nível do Trabalho

81. Os atributos chave são:
- A equipa de trabalho cumpre as normas de auditoria, as leis e regulamentos relevantes e os procedimentos de controlo interno da firma de auditoria.
 - A equipa de trabalho usa de forma apropriada as tecnologias de informação.
 - Existe interação eficaz com outros envolvidos na auditoria.
 - Existem acordos apropriados com o órgão de gestão de forma a ser conseguido um processo de auditoria eficiente e eficaz.

A equipa de trabalho cumpre as normas de auditoria, as leis e regulamentos relevantes e os procedimentos de controlo interno da firma de auditoria

82. As normas de auditoria têm um papel fundamental na sustentação da qualidade da auditoria e na confiança na auditoria pelos utilizadores. As ISA são concebidas para suportar o auditor na obtenção de garantia razoável de fiabilidade e exigem que o auditor exerça julgamento profissional e mantenha ceticismo profissional durante o planeamento e execução da auditoria e, entre outros assuntos:
- Identifique e avalie os riscos de distorção material, devido a fraude ou a erro, baseado na compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno;
 - Obtenha prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se existem distorções materiais, através da conceção e implementação de respostas apropriadas a esses riscos; e

- Forme uma opinião sobre as demonstrações financeiras baseada nas conclusões extraídas da prova de auditoria obtida.
83. As ISA exigem que seja preparada documentação suficiente para permitir que um auditor experiente, que não tenha tido anteriormente qualquer associação com a auditoria, compreenda a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos efetuados, os resultados desses procedimentos, as matérias significativas que surgiram e as conclusões atingidas. Esta documentação suporta as atividades de controlo de qualidade tanto no seio da equipa de trabalho, antes do trabalho estar terminado, como de outros que façam a revisão da qualidade do trabalho efetuado.
84. Os auditores são, muitas vezes, obrigados por lei ou regulamento a cumprirem normas de auditoria. Porém, nem todos os aspetos do processo de auditoria estão definidos nas normas e as firmas de auditoria geralmente têm metodologias que proporcionam especificações adicionais. Mesmo dentro da estrutura criada pelas normas de auditoria e metodologias das firmas, existe flexibilidade para a equipa de trabalho em termos do qual o trabalho específico a efetuar, como é que tal trabalho vai ser feito na prática e a natureza e calendário das interações com o órgão de gestão. A forma como o trabalho é efetuado na prática é um importante fator tanto de eficiência como de eficácia.

A equipa de trabalho usa de forma apropriada as tecnologias de informação

85. O uso e a complexidade crescentes dos sistemas de informação computadorizados proporcionam oportunidades para os auditores recolherem prova de auditoria mais eficiente e eficaz, por exemplo, através do uso de técnicas de auditoria assistidas por computador incluindo interrogações de ficheiros e testes de dados. Estas técnicas têm a vantagem de poder ser conseguida maior cobertura de transações e controlos. Porém, por vezes o uso destas técnicas exige o envolvimento de especialistas, que podem consumir muito tempo, principalmente no primeiro ano em que são usadas.
86. As plataformas de tecnologias de informação nas firmas de auditoria têm um efeito na forma como os auditores conduzem uma auditoria e registam o trabalho efetuado. Cada vez mais os softwares de auditoria são fornecidos para ajudar as equipas de auditoria a aplicarem a metodologia de uma firma. Apesar de isto poder resultar em eficiências e em melhores processos de controlo de qualidade, os riscos para a qualidade da auditoria associados ao seu uso incluem:
- Cumprimento demasiado focado no software de auditoria da firma em vez de encorajar o pensamento sobre as características únicas da entidade que está a ser auditada; e

- Demasiado dispêndio do tempo do novo pessoal a aprenderem como se usa o software de auditoria da firma em vez de compreenderem os conceitos de auditoria.
87. Embora a existência de sócios e pessoal experiente para rever o trabalho de auditoria de um escritório remoto possa reduzir as oportunidades de acompanhamento e formação no terreno, existe o benefício potencial de:
- Permitir uma revisão mais eficaz do trabalho de auditoria nos casos em que os membros da equipa estão a trabalhar em vários locais ou localizados em zonas com diferentes fusos horários; e
 - Proporcionar meios mais eficazes de fazer revisões suplementares do trabalho de auditoria após terem sido feitas as revisões iniciais.
88. As tecnologias de informação também têm um efeito na forma como os auditores comunicam, tanto entre as equipas de trabalho como com o órgão de gestão e os encarregados da governação. Por exemplo, estão a ser cada vez mais usados e-mails e outras ferramentas automatizadas de serviços profissionais. Embora o e-mail geralmente aumente a acessibilidade, especialmente em termos internacionais, pode ter limitações. Em particular, pode haver uma oportunidade limitada em obter prova de auditoria útil de trocas de e-mails do que da interação mais rica que resulta de haver uma discussão aberta com o órgão de gestão. Dependendo das circunstâncias, o e-mail pode tornar mais fácil que o órgão de gestão dê respostas incompletas ou incorretas às perguntas feitas pelo auditor ou que seja menos direto com a informação se estiver motivado para o fazer.

Existe interação eficaz com outros envolvidos na auditoria

89. Muitas entidades têm divisões, subsidiárias, parcerias ou associadas contabilizadas pelo método da equivalência patrimonial (componentes), e um ou mais componentes são frequentemente auditados por equipas que não são a equipa de trabalho do grupo. Se não existir interação eficaz entre a equipa de trabalho do grupo e os auditores dos componentes, existe o risco de a equipa de trabalho do grupo poder não obter prova de auditoria suficiente e apropriada na qual baseia a opinião de auditoria do grupo. A comunicação clara e oportuna dos requisitos da equipa de auditoria do grupo é a base de uma comunicação eficaz nos dois sentidos entre essa equipa e o auditor do componente.⁹
90. Outros elementos envolvidos na auditoria podem incluir especialistas e peritos (por exemplo, especialistas em TI), ou, no contexto de uma auditoria

⁹ Ver a ISA 600, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)*, parágrafo 57

de um grupo, os auditores de componentes. Sempre que existam outros envolvidos na auditoria é importante que:

- A equipa de auditoria comunique claramente com eles sobre o trabalho a efetuar;
 - Os outros envolvidos comuniquem claramente as conclusões do trabalho efetuado; e
 - A equipa de trabalho determine que o trabalho efetuado é adequado para a sua finalidade e reage apropriadamente relativamente às conclusões.
91. Muitas entidades têm uma função de auditoria interna. É importante para a eficiência e a eficácia da auditoria que possa haver uma interação eficaz entre os auditores internos e os externos. Por exemplo, é provável que a auditoria interna tenha obtido informação acerca das operações da entidade e dos riscos do negócio que proporcionará um input valioso para o auditor externo compreender a entidade e avaliar riscos ou para qualquer outro aspeto da auditoria.
92. A gestão do grupo geralmente espera que o auditor do grupo coordene com eficiência o trabalho efetuado nos componentes. Alguns acreditam que isto pode ser facilitado se as auditorias dos componentes forem efetuadas pela mesma firma ou por firmas da mesma rede ou associação. A cobertura geográfica da firma e, por conseguinte, a sua capacidade para efetuar auditorias cobrindo as subsidiárias e outros componentes do grupo é, assim, importante. Outros acreditam que ter um conjunto de firmas de auditoria diferentes envolvidas na auditoria de um grupo é uma oportunidade para serem considerados um conjunto de visões sobre os riscos da entidade e de respostas apropriadas de auditoria.

Existem acordos apropriados com o órgão de gestão de forma a ser conseguido um processo de auditoria eficiente e eficaz

93. O órgão de gestão pode ter interesse em assegurar que a auditoria termine tão cedo quanto possível e que seja minimizada a perturbação das operações do dia-a-dia. A eficiência e eficácia do processo de auditoria podem ser melhoradas através do seguinte:
- Planeamento rigoroso, incluindo, quando apropriado, acordar com o órgão de gestão as necessidades de informação e o calendário do auditor;
 - Interação oportuna com o órgão de gestão para resolver assuntos identificados durante a auditoria;
 - Cumprimento do calendário acordado e das datas de relato; e
 - Tanto quanto possível, evitar duplicação de perguntas ao órgão de gestão sobre as mesmas matérias por diferentes membros da equipa de trabalho.

Processo de Auditoria e Procedimentos de Controlo de Qualidade – Nível da Firma

94. Os atributos chave são:
- A metodologia de auditoria é adaptada aos desenvolvimentos de normas profissionais e aos resultados de revisões do controlo de qualidade interno e de inspeções externas.
 - A metodologia de auditoria encoraja os membros da equipa a aplicarem ceticismo profissional e a exercerem julgamento profissional apropriado.
 - A metodologia exige supervisão e revisão eficazes do trabalho de auditoria.
 - A metodologia exige documentação de auditoria apropriada.
 - São estabelecidos procedimentos de controlo de qualidade rigorosos, a qualidade da auditoria é monitorizada e são tomadas medidas consequentes apropriadas.
 - Quando necessário, são efetuadas revisões de controlo de qualidade do trabalho.

A metodologia de auditoria é adaptada aos desenvolvimentos de normas profissionais e aos resultados de revisões do controlo de qualidade interno e de inspeções externas

95. É importante que a metodologia de auditoria da firma seja ajustável às alterações das normas profissionais e ao ambiente dos negócios e que sejam feitas melhorias contínuas e oportunas à metodologia e às ferramentas da firma que tenham em conta as conclusões das revisões internas e inspeções do supervisor.
96. Ao demonstrar compromisso com a melhoria contínua, pode ser útil as firmas de auditoria efetuarem análises das causas que motivaram as conclusões das inspeções internas e externas de forma a identificarem quaisquer aspetos sistémicos e responderem em conformidade, tomando medidas para a melhoria das suas metodologias e processos.

A metodologia de auditoria encoraja os membros da equipa a aplicarem ceticismo profissional e a exercerem julgamento profissional apropriado

97. A maior parte das firmas de auditoria usam metodologias para ajudar o pessoal a conseguirem uma auditoria eficiente e eficaz e para processos de controlo de qualidade. Muitas vezes estas metodologias implicam o uso de software de auditoria que suporta decisões e gera papéis de trabalho eletrónicos que podem ser vistos em locais remotos.

98. Estas metodologias podem ser um mecanismo eficaz para se conseguir o cumprimento consistente das normas de auditoria e para se verificar se foram dados todos os passos necessários no processo de auditoria. As metodologias também ajudam na documentação e, no caso de ser eletrônica, na rápida partilha da informação, incluindo partilha com especialistas em locais remotos.
99. Porém, existe o risco de que um nível de prescrição demasiado alto nas metodologias de auditoria possa ter um impacto negativo em outros elementos da qualidade da auditoria. As metodologias com muitas prescrições podem resultar de ameaças de litígio ou de abordagens baseadas no cumprimento excessivo da regulação do auditor e das inspeções. Exemplos do risco para a qualidade da auditoria incluem:
- Se o cumprimento de uma metodologia muito prescritiva estiver sobrevalorizado, existe o risco de que seja dado enfoque insuficiente ao pessoal experiente para adaptar os procedimentos de auditoria às circunstâncias e considerar se precisam de ser efetuados procedimentos adicionais.
 - Sobrevalorizar o processo pelo qual uma auditoria é efetuada pode diminuir a possibilidade de os sócios e o pessoal fazerem julgamentos importantes.
 - Reduzir demasiado a liberdade de ação do pessoal pode abalar a sua motivação e fazer com que não queiram prosseguir a sua carreira na auditoria.
 - O potencial de tornar distantes os sócios e pessoal da entidade que está a ser auditada.

A metodologia exige supervisão e revisão eficazes do trabalho de auditoria

100. Muito do trabalho de detalhe de auditoria pode ser efetuado por pessoal que é relativamente menos experiente. Nestas circunstâncias, é vital que o seu trabalho, seja ele efetuado no terreno seja noutra sítio, incluindo em escritórios de “*offshores*”, seja supervisionado e revisto pelo staff mais experiente, pelos managers e sócios.
101. Algumas metodologias atuais incluem a possibilidade de a revisão de papéis de trabalho ser feita por via eletrônica e remota, o que pode permitir que os assuntos de auditoria sejam partilhados e analisados de forma eficiente, especialmente nos casos de diferentes países e zonas com diferentes fusos horários. Porém, a revisão por via remota pode não ser sempre um meio eficaz para determinar se o pessoal efetuou a auditoria de forma completa e demonstrou um apropriado grau de ceticismo profissional, e para desenvolver as capacidades e competências do pessoal menos experiente.

A metodologia exige documentação de auditoria apropriada

102. A documentação de auditoria tem diversas funções, incluindo:
- Ajudar a equipa de trabalho a planear e efetuar a auditoria.
 - Ajudar os membros da equipa de trabalho responsáveis pela supervisão a orientar e supervisionar o trabalho de auditoria.
 - Permitir que a equipa de trabalho seja responsabilizada pelo seu trabalho.
 - Reter um registo dos assuntos de importância contínua para futuras auditorias.
 - Permitir a condução de revisões e inspeções do controlo de qualidade dentro da firma e de inspeções externas nos termos da lei ou regulamento ou de outros requisitos.
103. A documentação do racional para os julgamentos significativos de auditoria pode aumentar o rigor, e portanto a qualidade, desses julgamentos. O processo de documentar os assuntos e como foram resolvidos pode aumentar o rigor do processo de raciocínio do auditor e a validade das conclusões atingidas.

São estabelecidos procedimentos de controlo de qualidade rigorosos, a qualidade da auditoria é monitorizada e são tomadas medidas consequentes apropriadas

104. Devem ser estabelecidos procedimentos de controlo de qualidade para proporcionar garantia à firma de que:
- A firma cumpre as normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis, e
 - Os relatórios emitidos pela firma ou sócios responsáveis pelo trabalho são apropriados nas circunstâncias.¹⁰
105. Os procedimentos de controlo de qualidade incluirão a monitorização e a tomada de medidas remediadoras quando necessário. A auditoria implica o cumprimento de normas e políticas e procedimentos internos da firma. Também implica tomar decisões e fazer julgamentos difíceis pelo pessoal nos seus diferentes níveis de experiência e algumas vezes sob pressão de tempo.
106. A monitorização da qualidade da auditoria dentro de uma firma de auditoria é um aspeto importante para identificar riscos emergentes e assegurar que são cumpridas as normas e que os sócios e pessoal estão a trabalhar apropriadamente.

¹⁰ O IAASB emitiu a ISQC 1, que estabelece as atividades nas quais as firmas devem desenvolver políticas e procedimentos e, assim, atingirem este objetivo.

107. Algumas firmas operam internacionalmente através de uma rede de firmas. As firmas em rede muitas vezes partilham metodologias e políticas e procedimentos de controlo de qualidade e monitorização comuns. Algumas redes também partilham orientações com relação a valores, ética e atitudes e têm programas para melhorar o conhecimento e experiência dos sócios e pessoal.
108. Adicionalmente aos processos internos para monitorizar a qualidade da auditoria, as auditorias podem ser objeto de revisão externa. Os resultados dessas revisões (incluindo as inspeções efetuadas pelos supervisores independentes de auditoria) proporcionam importante informação que conduz à tomada de medidas que contribuem para a melhoria da qualidade da auditoria.
109. Para além do tratamento de quaisquer deficiências que tenham sido identificadas em auditorias individuais, é importante que as firmas de auditoria tomem medidas apropriadas para tratar assuntos sistémicos revelados pelas atividades de monitorização tanto internas como externas.

Quando necessário, são efetuadas revisões de controlo de qualidade do trabalho

110. As revisões de controlo de qualidade do trabalho têm em conta uma avaliação objetiva dos julgamentos significativos feitos pela equipa de trabalho bem como as conclusões alcançadas para elaborar o relatório do auditor. Elas são exigidas para auditorias de entidades cotadas e para outros trabalhos de auditoria que a firma considere apropriado, tais como as entidades de interesse público.
111. Para serem eficazes, as revisões de controlo de qualidade do trabalho implicam a discussão das matérias significativas e das conclusões, uma revisão de documentos selecionados do trabalho e uma revisão das demonstrações financeiras. As revisões de controlo de qualidade do trabalho devem ser efetuadas por indivíduos com a necessária experiência, autoridade e tempo. As revisões de controlo de qualidade do trabalho exigem uma ligação apropriada entre o sócio que revê e o sócio do trabalho de tal forma que elas possam ser efetuadas em tempo útil e permitam que a equipa de trabalho reaja apropriadamente às conclusões.

Processo de Auditoria e Procedimentos de Controlo de Qualidade – Nível da Jurisdição

112. Os atributos chave são:

- São emitidas normas de auditoria e outras que tornam claros os objetivos subjacentes bem como os requisitos específicos que se aplicam.
- Os organismos responsáveis por inspeções externas de auditoria consideram atributos relevantes de qualidade da auditoria tanto relativamente a firmas como relativamente a auditores individuais.
- Existem sistemas eficazes para investigar alegações de falhas de auditoria e exercer ação disciplinar quando apropriado.

São emitidas normas de auditoria e outras que tornam claros os objetivos subjacentes bem como os requisitos específicos que se aplicam

113. Os requisitos de auditoria e outros podem ser impostos por lei ou regulamento ou através de mandato da organização profissional nacional de auditoria. É importante que tais requisitos sejam de elevada qualidade e tornem claro os objetivos subjacentes. As ISA, emitidas pelo IAASB, contêm objetivos, requisitos e material de aplicação e outro material explicativo.
114. O IESBA estabelece normas éticas de elevada qualidade para auditores e contabilistas através do desenvolvimento de um Código de Ética robusto e apropriado internacionalmente. O IESBA desenvolve e eleva a educação profissional dos auditores e contabilistas — compreendendo competência técnica bem como capacidades profissionais, valores, ética e atitudes — através da emissão das Normas Internacionais da Educação (IES). Existe uma adoção generalizada destas normas a nível nacional.
115. É importante que as normas sejam revistas em resposta ao resultado do seu uso e implementação. Porém, é importante que os organismos de normalização conheçam o impacto que as revisões regulares possam ter na formação dos auditores bem como nas necessidades de implementação das normas. A IFAC exige que os seus membros tomem medidas para adotarem e implementarem as ISA, o Código de Ética e as IES nos seus países, e que ajudem à sua implementação em função das responsabilidades dos organismos membros no seu país. Em alguns países, as ISA são modificadas para levarem em conta requisitos nacionais, ou são acrescidas de requisitos nacionais adicionais.

Os organismos responsáveis por inspeções externas de auditoria consideram atributos relevantes de qualidade da auditoria tanto relativamente a firmas como relativamente a auditores individuais

116. As inspeções externas de auditoria proporcionam uma oportunidade para se avaliar o cumprimento, pelos auditores, das normas de auditoria e, dependendo do mandato, outros aspetos da qualidade da auditoria. As medidas tomadas pelas firmas de auditoria para tratarem as conclusões identificadas pelas inspeções podem levar a melhorias na eficácia da auditoria e, quando os resultados das inspeções são publicados, levará a maior atenção dos stakeholders sobre assuntos de qualidade da auditoria. Periodicamente, os resultados das inspeções de auditoria externas devem ser analisados e remetidos aos organismos emissores de normas.

Existem sistemas eficazes para investigar alegações de falhas de auditoria e exercer ação disciplinar quando apropriado

117. As organizações profissionais podem fazer investigações e promover ações disciplinares. Porém, tal como no caso das inspeções de auditoria em relação às entidades de interesse público, é cada vez mais corrente serem feitas por reguladores de auditoria independentes.
118. As falhas de auditoria podem ser difíceis de definir, especialmente porque muito de uma auditoria implica julgamento, e os critérios em leis e regulamentos são muitas vezes vagos e difíceis de impor. A eficácia das atividades disciplinares é aumentada quando são estabelecidos critérios claros sobre o que representa uma falha de auditoria.
119. As autoridades também precisam que esteja previsto um conjunto de penalidades aplicáveis, incluindo o poder de cancelar a licença das firmas de auditoria ou dos auditores individuais em circunstâncias definidas. Embora tais ações possam ser apropriadas em casos extremos, o processo regulador é melhorado quando estão também previstas penalidades proporcionais para assuntos menores. Estas podem incluir multas e formação obrigatória.

REFERENCIAL INTERNACIONAL PARA TRABALHOS DE GARANTIA DE FIABILIDADE

Este *Referencial Internacional para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade* substitui o referencial com o mesmo nome existente na altura da entrada em vigor da ISAE 3000 (Revista), *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que não Sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica*.

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	1–4
Princípios Éticos e Normas de Controlo de Qualidade	5–9
Descrição de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade	10–11
Trabalhos de Validação e Trabalhos de Mensuração ou Avaliação Direta	12–13
Trabalhos de Garantia Razoável de Fiabilidade e Trabalhos de Garantia Limitada de Fiabilidade	14–16
Âmbito do Referencial	17–19
Relatórios Sobre Trabalhos que não Sejam de Garantia de Fiabilidade	20–21
Pré-condições para um Trabalho de Garantia de Fiabilidade	22–25
Elementos de um Trabalho de Garantia de Fiabilidade	26
Relacionamento Tripartido	27–38
Matéria Objeto de Apreciação	39–41
Critérios	42–49
Prova	50–82
Relatório de Garantia de Fiabilidade	83–92
Outras Matérias	93–95
Uso Indevido do Nome do Profissional	96
Apêndice 1: Normas Emitidas pelo IAASB, e sua Relação entre si e com o Código do IESBA	
Apêndice 2: Trabalhos de Validação e Trabalhos de Mensuração ou Avaliação Direta	
Apêndice 3: As Partes num Trabalho de Garantia de Fiabilidade	
Apêndice 4: Categorização de Matérias Objeto de Apreciação	

Introdução

1. Este Referencial é emitido apenas para facilitar a compreensão dos elementos e objetivos de um trabalho de garantia de fiabilidade e de trabalhos aos quais se apliquem as Normas Internacionais de Auditoria (ISA), as Normas Internacionais de Trabalhos de Revisão (ISRE) e as Normas Internacionais de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) (doravante referidas como Normas de Garantia de Fiabilidade).
2. Este Referencial não é uma Norma e, conseqüentemente, não estabelece quaisquer requisitos (ou princípios básicos ou procedimentos essenciais) para a realização de auditorias, revisões ou outros trabalhos de garantia de fiabilidade.¹ Por isso, um relatório de garantia de fiabilidade não pode referir que o trabalho foi efetuado de acordo com este Referencial, mas sim referir que foi efetuado de acordo com as Normas de Garantia de Fiabilidade relevantes. As Normas de Garantia de Fiabilidade contêm objetivos, requisitos, material de aplicação e outro material explicativo, material introdutório e definições que são consistentes com este Referencial e devem ser aplicadas em auditoria, revisão e outros trabalhos de garantia de fiabilidade. O Apêndice 1 ilustra o âmbito das normas emitidas pelo International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) e a sua relação entre si e com o Código de Ética dos Profissionais de Contabilidade e Auditoria emitido pelo International Ethics Standards Board for Accountants (Código do IESBA).
3. Este Referencial proporciona um quadro de referências para:
 - (a) Profissionais de auditoria;
 - (b) Outros envolvidos em trabalhos de garantia de fiabilidade, incluindo os destinatários de um relatório de garantia de fiabilidade e os que contratam um profissional (a “parte que contrata”); e
 - (c) O IAASB no quadro de desenvolvimento das Normas de Garantia de Fiabilidade, Notas Práticas e outros documentos.
4. Sumário do conteúdo deste referencial:
 - *Introdução*: este Referencial aborda os trabalhos de garantia de fiabilidade realizados por profissionais de auditoria.
 - *Descrição de trabalhos de garantia de fiabilidade*: esta secção descreve trabalhos de garantia de fiabilidade e faz a distinção entre trabalhos de validação e trabalhos de mensuração ou avaliação direta, e entre trabalhos de garantia razoável de fiabilidade e trabalhos de garantia limitada de fiabilidade.

¹ Ver o Prefácio às Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados.

- **Âmbito do referencial:** esta secção distingue trabalhos de garantia de fiabilidade de outros trabalhos, por exemplo, trabalhos de consultoria.
- **Pré-condições para um trabalho de garantia de fiabilidade:** esta secção estabelece as pré-condições para um profissional aceitar um trabalho de garantia de fiabilidade.
- **Elementos de um trabalho de garantia de fiabilidade:** esta secção identifica e trata de cinco elementos que caracterizam os trabalhos de garantia de fiabilidade: um relacionamento tripartido, uma matéria objeto de apreciação, critérios, prova e um relatório de garantia de fiabilidade. Explica também distinções importantes entre trabalhos de garantia razoável de fiabilidade e trabalhos de garantia limitada de fiabilidade. Esta secção aborda também, por exemplo, as variações significativas que existem nas matérias objeto de apreciação em trabalhos de garantia de fiabilidade, as características que se impõem aos critérios a aplicar, o papel do risco e da materialidade nos trabalhos de garantia de fiabilidade e como as conclusões são expressas em trabalhos de garantia razoável de fiabilidade e em trabalhos de garantia limitada de fiabilidade.
- **Outras matérias:** esta secção aborda as responsabilidades de comunicação que não sejam o relatório do trabalho de garantia de fiabilidade, a documentação e as implicações da associação de um profissional à matéria objeto de apreciação ou à informação da matéria em apreciação.

Princípios Éticos e Normas de Controlo de Qualidade

5. O controlo de qualidade dentro das firmas que efetuam trabalhos de garantia de fiabilidade e o cumprimento dos princípios éticos, incluindo os requisitos de independência, são globalmente reconhecidos como sendo no interesse público e parte integrante de trabalhos de garantia de fiabilidade de elevada qualidade. Estes trabalhos são efetuados de acordo com as Normas de Garantia de Fiabilidade, os quais têm como premissa que:
 - (a) Os membros da equipa de trabalho e o revisor do controlo de qualidade do trabalho (para os trabalhos em que tal revisor tenha sido nomeado) estão sujeitos às Partes A e B do Código do IESBA relativas a trabalhos de garantia de fiabilidade, outros requisitos profissionais, ou requisitos em leis e regulamentos que sejam pelo menos tão exigentes; e
 - (b) O profissional que efetua o trabalho é um membro de uma firma que está sujeita à ISQC 1,² ou outros requisitos profissionais, ou requisitos

² 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*

em leis e regulamentos, respeitantes à responsabilidade da firma pelo seu sistema de controlo de qualidade, que sejam pelo menos tão exigentes como a ISQC 1.

O Código do IESBA

6. A Parte A do Código do IESBA estabelece os princípios fundamentais seguintes que o profissional é obrigado a cumprir:
 - (a) Integridade;
 - (b) Objetividade;
 - (c) Competência e zelo profissional;
 - (d) Confidencialidade; e
 - (e) Comportamento profissional.
7. A Parte A também prevê uma estrutura conceptual para os profissionais de auditoria aplicarem na identificação de ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais, avaliarem a importância das ameaças identificadas e aplicarem salvaguardas, quando necessário, para eliminarem as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.
8. A Parte B do Código do IESBA descreve como a estrutura conceptual da Parte A se aplica em determinadas circunstâncias a profissionais de auditoria em prática pública, incluindo a exigência de independência. O Código do IESBA define a independência como compreendendo a independência de espírito e a independência aparente. A independência salvaguarda a capacidade de formar uma conclusão de garantia de fiabilidade sem ser afetada por influências que possam comprometer essa conclusão. A independência melhora a capacidade de atuar com integridade, para ser objetivo e para manter uma atitude de ceticismo profissional.

ISQC 1

9. A ISQC 1 trata das responsabilidades da firma em estabelecer e manter o seu sistema de controlo de qualidade para os trabalhos de garantia de fiabilidade. O cumprimento da ISQC 1 exige, entre outras coisas, que a firma estabeleça e mantenha um sistema de controlo de qualidade que inclua políticas e procedimentos que abordem cada um dos elementos seguintes, e que documente as suas políticas e procedimentos e as comunique ao seu pessoal:
 - (a) Responsabilidades de liderança relativas à qualidade dentro da firma.
 - (b) Requisitos éticos relevantes.
 - (c) Aceitação e continuação dos relacionamentos com os clientes e de trabalhos específicos.

- (d) Recursos humanos.
- (e) Execução do trabalho.
- (f) Monitorização.

Descrição de um Trabalho de Garantia de Fiabilidade

10. Um trabalho de garantia de fiabilidade é um trabalho em que um profissional visa obter prova de auditoria suficiente e apropriada com o objetivo de expressar uma conclusão concebida para aumentar o grau de confiança dos destinatários, que não sejam a parte responsável, acerca do resultado (desfecho) da mensuração ou avaliação de uma matéria objeto de apreciação face aos critérios considerados.
11. O desfecho da mensuração ou avaliação de uma matéria objeto de apreciação é a informação que resulta da aplicação dos critérios a essa matéria. Por exemplo:
 - As demonstrações financeiras (desfecho) resultam da mensuração da posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa (matéria objeto de apreciação) aplicando um referencial de relato financeiro (critérios).
 - Uma declaração acerca da eficácia do controlo interno (desfecho) resulta da avaliação da eficácia do processo de controlo interno de uma entidade (matéria objeto de apreciação) aplicando critérios relevantes.
 - Os indicadores específicos de desempenho (desfecho) de uma entidade resultam da mensuração de vários aspetos do desempenho (matéria objeto de apreciação) aplicando metodologias de mensuração relevantes (critérios).
 - Uma declaração sobre a emissão de gases com efeito de estufa (desfecho) resulta da mensuração das emissões por uma entidade (matéria objeto de apreciação) aplicando protocolos de reconhecimento, mensuração e apresentação (critérios).
 - Uma declaração sobre cumprimento (desfecho) resulta da avaliação do cumprimento por uma entidade (matéria objeto de apreciação) de, por exemplo, leis ou regulamentos (critérios).

O termo “informação da matéria em apreciação” é usado para significar o desfecho da mensuração ou avaliação de uma matéria em apreciação face aos critérios. É sobre a informação da matéria em apreciação que o profissional recolhe prova suficiente e apropriada como base para a sua conclusão.

Trabalhos de Validação e Trabalhos de Mensuração ou Avaliação Direta

12. Num trabalho de validação, 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. A conclusão do profissional é sobre se a informação da matéria em apreciação está isenta de distorção material (ver também o parágrafo 85).
13. Num trabalho de mensuração ou avaliação direta, o profissional mensura ou avalia a matéria objeto de apreciação face a critérios. Adicionalmente, o profissional aplica técnicas e competências de garantia de fiabilidade para obter prova suficiente e apropriada acerca do desfecho da mensuração ou avaliação da matéria objeto de apreciação face a critérios. O profissional pode obter essa prova simultaneamente com a mensuração ou avaliação da matéria objeto de apreciação, mas pode também obtê-la antes ou após tal mensuração ou avaliação. 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 e é redigida em termos da informação da matéria em apreciação face a critérios. Em alguns trabalhos de mensuração ou avaliação direta a conclusão do profissional é a, ou faz parte da, informação da matéria em apreciação (ver também o Apêndice 2).

Trabalhos de Garantia Razoável de Fiabilidade e Trabalhos de Garantia Limitada de Fiabilidade

14. Num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, o profissional reduz o risco do trabalho para um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho como base para a expressão da 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.
15. Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade, o profissional reduz o risco do trabalho a um nível que seja aceitável nas circunstâncias mas onde o risco é maior do que num 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 efetuados num trabalho de garantia limitada de fiabilidade são limitadas quando comparadas com as necessárias num

trabalho de garantia razoável de fiabilidade, mas são planeadas para obter um nível de garantia de fiabilidade que, no julgamento profissional do auditor, é apropriado. Para ser apropriado, espera-se que o nível de garantia de fiabilidade obtido pelo profissional aumente a confiança dos destinatários sobre a informação da matéria em apreciação para um nível que é claramente maior que inconsequente.

16. Dentro do espectro de todos os trabalhos de garantia limitada de fiabilidade, o que é garantia de fiabilidade apropriada pode variar de uma garantia imediatamente acima da que aumenta a confiança dos utilizadores sobre a informação da matéria em apreciação para um nível que é claramente maior que inconsequente, para uma garantia imediatamente abaixo da garantia razoável de fiabilidade. O que é garantia de fiabilidade apropriada num trabalho em particular representa um julgamento dentro do espectro que depende das circunstâncias do trabalho, incluindo as necessidades de informação dos utilizadores como um grupo, os critérios e a matéria objeto de apreciação do trabalho. Em alguns casos, as consequências para os utilizadores por receberem uma conclusão não apropriada podem ser tão grandes que é necessário que o profissional efetue um trabalho de garantia razoável de fiabilidade para obter garantia que tenha significado adequado nas circunstâncias.

Âmbito do Referencial

17. Nem todos os trabalhos realizados pelos profissionais de auditoria são trabalhos de garantia de fiabilidade. Outros trabalhos frequentemente realizados por profissionais de auditoria que não sejam consistentes com a descrição no parágrafo 10 (e portanto não cobertos por este Referencial) incluem:
 - Trabalhos cobertos pelas Normas Internacionais de Serviços Relacionados (ISRS), tais como trabalhos de procedimentos acordados e trabalhos de compilação.³
 - A preparação de declarações fiscais desde que não seja expressa qualquer conclusão de garantia de fiabilidade.

- Trabalhos de consultoria (ou aconselhamento),⁴ tais como consultoria de gestão e consultoria fiscal.
18. Um trabalho de garantia de fiabilidade pode fazer parte de um trabalho mais vasto, por exemplo, quando um trabalho de consultoria de apoio à aquisição de um negócio inclui um requisito para dar garantia de fiabilidade sobre informação financeira histórica ou prospetiva. Nessas circunstâncias, este Referencial é relevante mas apenas na parte do trabalho relativo à garantia de fiabilidade
 19. Os trabalhos seguintes, que podem ser consistentes com a descrição no parágrafo 10, não são considerados trabalhos de garantia de fiabilidade de acordo com o presente Referencial:
 - (a) Trabalhos para testemunhar em processos judiciais relativos a matérias contabilísticas, fiscais ou outras; e
 - (b) Trabalhos que incluam opiniões profissionais, pontos de vista ou textos a partir dos quais um utilizador possa considerar haver alguma garantia de fiabilidade se tudo o que se segue se verificar:
 - (i) Essas opiniões, pontos de vista ou textos são meramente acidentais relativamente ao trabalho total;
 - (ii) Qualquer relatório emitido tem restrições expressas para ser usado apenas pelos utilizadores específicos a quem se destinam;
 - (iii) Nos termos de um entendimento comum com os utilizadores específicos, o trabalho não é entendido como um trabalho de garantia de fiabilidade; e
 - (iv) O trabalho não é referido como um trabalho de garantia de fiabilidade no relatório do profissional de auditoria.

⁴ Num trabalho de consultoria, o profissional de auditoria aplica competências técnicas, formação, observações, experiências e conhecimento do processo de consultoria. Os trabalhos de consultoria implicam um processo analítico que geralmente envolve alguma combinação de atividades relativas a: estabelecimento de objetivos, pesquisa de factos, definição de problemas e oportunidades, avaliação de alternativas, desenvolvimento de recomendações incluindo medidas, comunicação de resultados e, por vezes, implementação e acompanhamento. Os relatórios (se emitidos) são geralmente escritos de forma narrativa (ou “long-form”). Em geral o trabalho efetuado é apenas para uso e benefício do cliente. A natureza e âmbito do trabalho são determinados por acordo entre as partes. Qualquer serviço que cumpra a definição de um trabalho de garantia de fiabilidade não é um trabalho de consultoria mas sim um trabalho de garantia de fiabilidade.

Relatórios Sobre Trabalhos que não Sejam de Garantia de Fiabilidade

20. Um relatório de um profissional de auditoria sobre um trabalho que não é um trabalho de garantia de fiabilidade no âmbito deste Referencial distingue claramente esse relatório de um relatório de garantia de fiabilidade. De forma a não confundir os utilizadores, um relatório que não é um relatório de garantia de fiabilidade deve evitar, por exemplo:
- Referências ao cumprimento deste Referencial ou às Normas de Garantia de Fiabilidade.
 - Usar as palavras “garantia de fiabilidade”, “auditoria” ou “revisão”.
 - Incluir uma declaração que possa ser confundida com uma conclusão baseada em prova suficiente e apropriada concebida para aumentar o grau de confiança dos utilizadores acerca do desfecho de uma mensuração ou avaliação de uma matéria objeto de apreciação face a critérios.
21. O profissional de auditoria e a parte responsável podem acordar aplicar os princípios deste Referencial a um trabalho quando não há utilizadores para além da parte responsável mas onde estão cumpridos todos os requisitos das Normas de Garantia de Fiabilidade. Nestes casos, o relatório do profissional de auditoria inclui uma declaração restringindo o uso do relatório à parte responsável

Pré-condições para um Trabalho de Garantia de Fiabilidade

22. As pré-condições seguintes são relevantes quando se considera se um trabalho de garantia de fiabilidade deve ser aceite ou continuado:
- (a) As funções e responsabilidades das partes apropriadas (isto é, a parte responsável, o mensurador ou avaliador e a parte que contrata, conforme apropriado) são adequadas nas circunstâncias: e
 - (b) O trabalho tem todas as características seguintes:
 - (i) A matéria objeto de apreciação é apropriada;
 - (ii) Os critérios que o profissional de auditoria espera que sejam aplicados na preparação da informação da matéria em apreciação são adequados nas circunstâncias do trabalho, incluindo o que resulta das características descritas no parágrafo 44;
 - (iii) Os critérios que o profissional de auditoria espera que sejam aplicados na preparação da informação da matéria em apreciação serão disponibilizados aos utilizadores;
 - (iv) O profissional de auditoria espera ser capaz de obter a prova necessária para suportar a sua conclusão;

- (v) A conclusão do profissional de auditoria na forma apropriada de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade ou de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, está expressa num relatório escrito; e
 - (vi) Um objetivo racional incluindo, no caso de um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, que o profissional de auditoria espera ser capaz de obter um nível de garantia de fiabilidade apropriado.
23. As matérias objeto de apreciação em trabalhos de garantia de fiabilidade diferentes podem variar muito. Algumas matérias objeto de apreciação podem exigir competências especializadas e conhecimento que estão para além dos que são geralmente detidos por um profissional de auditoria individual. É importante, contudo, que o profissional esteja confortável com o facto de que as pessoas que vão efetuar o trabalho têm coletivamente as capacidades e competências apropriadas (ver também o parágrafo 31)
24. Quando um trabalho potencial não puder ser aceite como um trabalho de garantia de fiabilidade, a parte que contrata pode ser capaz de identificar um trabalho diferente que satisfaça as necessidades dos utilizadores. Por exemplo:
- (a) Se os critérios que o profissional de auditoria espera aplicar não forem apropriados, pode ainda ser efetuado um trabalho de garantia de fiabilidade que satisfaça as pré-condições do parágrafo 22 se:
 - (i) O profissional de auditoria puder identificar um ou mais aspetos da matéria objeto de apreciação relativamente ao qual esses critérios são apropriados. Nestes casos, o profissional de auditoria pode efetuar um trabalho de garantia de fiabilidade em relação a esse aspeto da matéria objeto de apreciação em si mesmo. Nestes casos, o relatório de garantia de fiabilidade deve tornar claro que não se refere à matéria objeto de apreciação original no seu todo; ou
 - (ii) Puderem ser desenvolvidos ou selecionados critérios alternativos apropriados à matéria objeto de apreciação.
 - (b) A parte que contrata pode solicitar um trabalho que não seja um trabalho de garantia de fiabilidade, por exemplo, um trabalho de consultoria ou um trabalho de procedimentos acordados.
25. Depois de aceitar o trabalho, não é apropriado alterar um trabalho de garantia de fiabilidade para um trabalho que não seja de garantia de fiabilidade, ou alterar um trabalho de garantia razoável de fiabilidade para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, sem justificação razoável.

Uma alteração nas circunstâncias que afete as exigências dos utilizadores, ou um desentendimento relacionado com a natureza do trabalho, pode justificar um pedido para uma alteração do trabalho. Se tal alteração for feita, o profissional de auditoria não deve desconsiderar prova que foi obtida antes da alteração. A incapacidade de obter prova suficiente e apropriada para formar uma conclusão de garantia razoável de fiabilidade não é justificação razoável para mudar de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade.

Elementos de um Trabalho de Garantia de Fiabilidade

26. Na presente secção são abordados os seguintes elementos de um trabalho de garantia de fiabilidade:
 - (a) Um relacionamento tripartido envolvendo um profissional de auditoria, uma parte responsável e os utilizadores;
 - (b) Uma matéria objeto de apreciação apropriada;
 - (c) Critérios adequados;
 - (d) Prova suficiente e apropriada; e
 - (e) Um relatório de garantia de fiabilidade na forma apropriada de um trabalho de garantia razoável de fiabilidade ou de trabalho de garantia limitada de fiabilidade.

Relacionamento Tripartido

27. Todos os trabalhos de garantia de fiabilidade envolvem pelo menos três partes separadas: o profissional de auditoria, a parte responsável e os utilizadores. Dependendo das circunstâncias do trabalho, pode também haver uma função separada de mensurador ou avaliador, ou da parte que contrata (ver também Apêndice 3).
28. A parte responsável e os utilizadores podem ser de diferentes entidades ou da mesma entidade. Como exemplo do último caso, numa estrutura organizativa a dois níveis, o órgão de supervisão pode procurar garantia de fiabilidade da informação preparada pelo órgão de gestão dessa entidade. O relacionamento entre a parte responsável e os utilizadores tem de ser visto no contexto de um trabalho específico e pode diferir das formas tradicionais de responsabilidade. Por exemplo, um gestor principal de uma entidade (um utilizador) pode contratar um profissional de auditoria para realizar um trabalho de garantia de fiabilidade sobre um aspeto particular das atividades da entidade que sejam da responsabilidade de um gestor a um nível inferior (a parte responsável), mas pela qual o gestor principal é o último responsável.

Profissional de auditoria

29. O “profissional de auditoria” é o indivíduo (ou indivíduos) que realiza o trabalho (geralmente, o sócio responsável pelo trabalho ou outros membros da equipa de trabalho ou, conforme aplicável, a firma) através da aplicação de competências e técnicas de garantia de fiabilidade com vista a obter segurança razoável ou segurança limitada, como apropriado, sobre se a informação da matéria em apreciação está isenta de distorção material.⁵ Em trabalhos de mensuração ou avaliação direta, o profissional de auditoria mensura ou avalia a matéria objeto de apreciação face a critérios e aplica competências e técnicas de garantia de fiabilidade com vista a obter segurança razoável ou segurança limitada, como apropriado, sobre se o desfecho dessa mensuração ou avaliação está isenta de distorção material.
30. Se um profissional que não seja um profissional de auditoria em prática pública optar por declarar o cumprimento das Normas de Garantia de Fiabilidade, é importante reconhecer que essas Normas incluem requisitos que refletem a premissa referida no parágrafo 5 relativa ao Código do IESBA e à ISQC 1, ou outros requisitos profissionais, ou requisitos em leis ou regulamentos que sejam pelo menos tão exigentes.
31. Não deve ser aceite um trabalho se o conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho indicar que os requisitos éticos relativos à competência não serão cumpridos. Em alguns casos, esses requisitos podem ser cumpridos pelo profissional de auditoria usando o trabalho de um perito do auditor.
32. Adicionalmente, o profissional de auditoria tem de se envolver suficientemente no trabalho do perito e dos outros profissionais de garantia de fiabilidade na medida suficiente para aceitar tomar a responsabilidade pela conclusão sobre a informação da matéria em apreciação, e obter a prova necessária para concluir sobre se o trabalho desse perito ou outro profissional é adequado para os objetivos do profissional de auditoria.
33. O profissional de auditoria é o único responsável pela conclusão de garantia de fiabilidade expressa e essa responsabilidade não é reduzida pelo uso do trabalho de um perito ou outros profissionais de garantia de fiabilidade. Apesar disso, se o profissional de auditoria que use o trabalho de um perito, tendo cumprido as Normas de Garantia de Fiabilidade relevantes, concluir que o trabalho desse perito é adequado para os seus objetivos, pode aceitar os resultados e conclusões desse perito como prova apropriada.

⁵ “Sócio responsável pelo trabalho” e “firma” devem ser lidos como referentes aos seus equivalentes do setor público, quando relevante.

Parte responsável

34. A parte responsável é a parte responsável pela matéria objeto de apreciação. Num trabalho de validação, a parte responsável é muitas vezes também o mensurador ou avaliador. A parte responsável pode ser ou não a parte que contrata o profissional de auditoria para efetuar o trabalho de garantia de fiabilidade (a parte que contrata).

Utilizadores

35. Os utilizadores são as pessoas ou organizações, ou grupos deles, que o profissional de auditoria espera que usarão o relatório de garantia de fiabilidade. A parte responsável pode ser um dos utilizadores mas não o único utilizador.
36. Em alguns casos, pode haver utilizadores que não aqueles a quem o relatório se destina. O profissional de auditoria pode não poder identificar todos os que irão usar o relatório, particularmente se houver um grande número de pessoas que a ele tenham acesso. Nestes casos, particularmente quando for provável que as pessoas que os leem tenham interesses variados na matéria objeto de apreciação, os utilizadores podem ser limitados aos maiores stakeholders com interesses comuns e significativos. Os utilizadores podem ser identificados de várias formas, por exemplo, por acordo entre o profissional de auditoria e a parte responsável ou a parte que contrata, ou por lei ou regulamento.
37. Os utilizadores ou os seus representantes podem estar envolvidos com o profissional de auditoria e a parte responsável (e a parte que contrata se diferente) na determinação dos requisitos do trabalho. Porém, independentemente do envolvimento de outros e sem prejuízo dos trabalhos de procedimentos acordados (que envolvem o relato dos factos encontrados com base nos procedimentos acordados com a parte que contrata e não uma conclusão):
 - (a) O profissional de auditoria é responsável por determinar a natureza, extensão e oportunidade dos procedimentos; e
 - (b) O profissional de auditoria pode precisar de efetuar procedimentos adicionais se tiver conhecimento de qualquer informação que seja significativamente diferente da que teve na base da determinação dos procedimentos planeados.
38. Em alguns casos, os utilizadores (por exemplo, bancos ou reguladores) exigem ou solicitam às partes apropriadas que acordem que o trabalho de garantia de fiabilidade seja conduzido com uma finalidade específica. Quando os trabalhos usam critérios concebidos para uma finalidade específica, o relatório de garantia de fiabilidade inclui uma declaração alertando os

leitores para esse facto. Adicionalmente, o profissional de auditoria pode considerar apropriado indicar que o relatório de garantia de fiabilidade se destina a utilizadores específicos. Dependendo das circunstâncias, isso pode ser atingido restringindo a distribuição ou uso do relatório de garantia de fiabilidade. Embora um relatório de garantia de fiabilidade possa ser restringido, seja por ser destinado apenas a utilizadores específicos seja por ter uma finalidade específica, a ausência de uma restrição com respeito a um utilizador em particular ou finalidade específica não indica por si só que existe uma responsabilidade do profissional em relação a esse utilizador ou essa finalidade. A questão de saber se existe uma responsabilidade dependerá das circunstâncias de cada caso e da jurisdição relevante.

Matéria Objeto de Apreciação

39. A matéria objeto de apreciação num trabalho de garantia de fiabilidade pode ter várias formas, tais como:
- Desempenho ou condição financeira histórica (por exemplo, posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa históricos) relativamente aos quais a informação da matéria em apreciação pode ser o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgações mostrados nas demonstrações financeiras.
 - Desempenho ou condição financeira futura (por exemplo, posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa prospetivos) relativamente aos quais a informação da matéria em apreciação pode ser o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgações mostrados em projeções ou estimativas financeiras.
 - Desempenho ou condição não financeira (por exemplo, desempenho de uma entidade) relativamente aos quais a informação da matéria em apreciação pode ser um conjunto de indicadores chave de eficiência e eficácia.
 - Características físicas (por exemplo, capacidade de uma fábrica) relativamente às quais a informação da matéria em apreciação pode ser um documento com especificações.
 - Sistemas e processos (por exemplo, um sistema de controlo interno ou de TI de uma entidade) relativamente aos quais a informação da matéria em apreciação pode ser uma declaração sobre a sua eficácia.
 - Comportamento (por exemplo, governo societário, cumprimento de regulamentos, práticas de recursos humanos) relativamente aos quais a informação da matéria em apreciação pode ser uma declaração sobre cumprimento ou uma declaração sobre eficácia.

O Apêndice 4 mostra uma categorização de possíveis matérias objeto de apreciação com alguns exemplos.

40. As matérias objeto de apreciação têm diversas características, incluindo o nível até ao qual a respetiva informação é qualitativa versus quantitativa, objetiva versus subjetiva, histórica versus prospetiva, e diz respeito a uma data no tempo ou cobre um período. Estas características afetam:
- (a) A precisão com que a matéria objeto de apreciação pode ser mensurada ou avaliada face a critérios; e
 - (b) A persuasão da prova disponível.
- O relatório de garantia de fiabilidade pode referir as características de particular relevância para os utilizadores.
41. A apropriação de uma matéria objeto de apreciação não é afetada pelo nível de garantia de fiabilidade, ou seja, se uma matéria objeto de apreciação não for apropriada para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade, também não é apropriada para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, e vice-versa. Uma matéria objeto de apreciação apropriada é identificável e capaz de ser mensurada ou avaliada de forma consistente face aos critérios identificados, de tal forma que a resultante informação da matéria em apreciação pode ser sujeita a procedimentos para obtenção de prova suficiente e apropriada para suportar uma conclusão razoável ou limitada de garantia de fiabilidade, conforme o caso.

Critérios

42. Critérios são os referenciais usados para mensurar ou avaliar a matéria objeto de apreciação. Os critérios podem ser formais, por exemplo, na preparação de demonstrações financeiras, os critérios podem ser as Normas Internacionais de Relato Financeiro ou as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público; no relato sobre controlo interno os critérios podem ser baseados num referencial de controlo interno estabelecido ou em objetivos de controlo individuais especificamente desenhados para o efeito; e no caso de relato sobre cumprimento os critérios podem ser as cláusulas da lei, regulamento ou contrato aplicável. Exemplos de critérios menos formais são um código de conduta desenvolvido internamente ou um nível de desempenho acordado (tal como o número de vezes que se espera que uma comissão reúna por ano).
43. São exigidos critérios adequados para uma mensuração ou avaliação razoavelmente consistente de uma matéria objeto de apreciação no contexto do julgamento profissional. Sem o quadro de referências proporcionado por critérios adequados, qualquer conclusão está exposta a interpretações individuais e a entendimentos errados. Os critérios adequados são sensíveis ao contexto, isto é, são relevantes nas circunstâncias do trabalho. Mesmo para a mesma matéria objeto de apreciação pode haver critérios diferentes que podem ditar uma mensuração ou avaliação diferente. Por exemplo, um dos critérios que um mensurador ou avaliador pode selecionar como

medida da matéria objeto de apreciação relativa a satisfação de clientes, é a quantidade de reclamações de clientes que foram resolvidas com satisfação para o cliente, enquanto um outro mensurador ou avaliador pode selecionar o número de compras repetidas nos três meses seguintes à compra inicial. Adicionalmente, os critérios podem ser adequados para um conjunto particular de circunstâncias do trabalho e não o serem para outro conjunto de circunstâncias. Por exemplo, o relato para o governo ou para os reguladores pode exigir o uso de um conjunto de critérios em particular, mas estes critérios podem não ser adequados para um grupo mais alargado de utilizadores.

44. Os critérios adequados evidenciam as seguintes características:
- (a) Relevância: critérios relevantes resultam em informação da matéria em apreciação que ajuda na tomada de decisões pelos utilizadores;
 - (b) Plenitude: os critérios são completos quando a informação da matéria em apreciação preparada de acordo com os mesmos não omite fatores relevantes que pode esperar-se que afetem as conclusões dos utilizadores com base nessa informação. Critérios completos incluem, quando relevantes, referenciais para apresentação e divulgação;
 - (c) Fiabilidade: critérios fiáveis permitem uma mensuração ou avaliação consistente da matéria objeto de apreciação incluindo, quando relevante, a apresentação e divulgação, quando usados em circunstâncias similares por profissionais de auditoria diferentes;
 - (d) Neutralidade: critérios neutrais resultam em informação da matéria em apreciação que esteja isenta de influências conforme apropriado nas circunstâncias do trabalho;
 - (e) Compreensibilidade: critérios compreensíveis resultam em informação da matéria em apreciação que pode ser compreendida pelos utilizadores.
45. A descrição vaga de expectativas ou julgamentos que constituem a experiência de um indivíduo não são critérios adequados.
46. A importância relativa de cada uma das características quando se determina a adequação dos critérios para um trabalho em particular é uma questão de julgamento profissional. A adequação dos critérios não é afetada pelo nível de garantia de fiabilidade, ou seja, se os critérios não forem adequados para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade, também não são adequados para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade, e vice-versa. Os critérios podem ser prescritos por lei ou regulamento, ou emitidos por organismos de peritos autorizados ou reconhecidos que seguem um processo transparente (critérios estabelecidos). Podem ser desenvolvidos outros critérios especificamente com a finalidade de preparar a informação da matéria em apreciação nas circunstâncias particulares do trabalho. Quer sejam critérios

- prescritos, quer sejam desenvolvidos, eles afetam o trabalho necessário para avaliar a sua adequação a um trabalho em particular, por exemplo, na falta de indicação em contrário, presume-se que os critérios prescritos são adequados se forem relevantes para as necessidades de informação dos utilizadores.
47. Os critérios precisam de estar disponíveis aos utilizadores para permitir que eles percebam como a matéria objeto de apreciação foi mensurada ou avaliada. Os critérios estão disponíveis aos utilizadores em uma ou mais das seguintes formas:
- (a) Publicamente;
 - (b) Através da inclusão, de forma clara, na apresentação da informação da matéria em apreciação;
 - (c) Através da inclusão, de forma clara, no relatório de garantia de fiabilidade;
 - (d) Por conhecimento geral, por exemplo, o critério para mensurar o tempo em horas e minutos.
48. Os critérios podem também estar disponíveis apenas para utilizadores específicos, por exemplo, as cláusulas de um contrato, ou os critérios emitidos por uma associação industrial que estão disponíveis apenas para os que atuam nessa indústria porque são relevantes apenas para uma finalidade específica (ver também o parágrafo 38).
49. Como parte de um trabalho, o profissional de auditoria determina se os critérios são adequados.

Prova

50. Os trabalhos de garantia de fiabilidade são planeados e efetuados com uma atitude de ceticismo profissional para obter prova suficiente e apropriada no contexto do trabalho sobre o desfecho relatado da mensuração ou avaliação da matéria objeto de apreciação face a critérios. Deve ser exercido julgamento profissional quando se considera a materialidade, o risco do trabalho, e a quantidade e qualidade da prova disponível, tanto na fase do planeamento como durante a execução do trabalho, em particular quando se determina a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos.

Ceticismo profissional

51. O ceticismo profissional é uma atitude que inclui estar alerta para, por exemplo:
- (a) Prova que contradiga outra prova obtida;
 - (b) Informação que ponha em causa a fiabilidade de documentos e de respostas a indagações a serem usados como prova;

- (c) Circunstâncias que sugiram a necessidade de procedimentos adicionais aos exigidos pelas Normas de Garantia de Fiabilidade; e
 - (d) Condições que indiquem possível distorção.
52. É necessário manter o ceticismo profissional durante todo o trabalho para, por exemplo, reduzir o risco de:
- Não dar conta de circunstâncias não usuais;
 - Generalizar em excesso quando se extraem conclusões de observações particulares; e
 - Usar pressupostos não apropriados ao determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos e ao avaliar os respetivos resultados.
53. O ceticismo profissional é necessário para a avaliação crítica da prova. Isto inclui questionar as provas inconsistentes e a fiabilidade de documentos e respostas a indagações. Também inclui a consideração da suficiência e apropriação da prova obtida à luz das circunstâncias.
54. A menos que o trabalho implique garantia de fiabilidade sobre se os documentos são genuínos, podem ser aceites registos e documentos como genuínos, salvo se o profissional de auditoria tiver razões para acreditar no contrário. Apesar disso, o profissional deve considerar a fiabilidade da informação a ser usada como prova.
55. Não se espera que o profissional de auditoria descure a experiência passada de honestidade e integridade daqueles que proporcionam prova. Apesar disso, a crença de que aqueles que proporcionam prova são honestos e íntegros não liberta o profissional da necessidade de manter ceticismo profissional.

Julgamento profissional

56. O julgamento profissional é essencial para a adequada condução de um trabalho de garantia de fiabilidade. Isto porque a interpretação dos requisitos éticos relevantes e das Normas de Garantia de Fiabilidade e as decisões fundamentadas exigidas durante o trabalho não podem ser feitas sem a aplicação de conhecimentos, experiência e formação relevantes aos factos e circunstâncias. O julgamento profissional é necessário em particular no que respeita a decisões sobre:
- A materialidade e o risco do trabalho.
 - A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos usados para satisfazer os requisitos das Normas de Garantia de Fiabilidade e recolher prova.

- A verificação de que foi obtida prova suficiente e apropriada e da necessidade de fazer mais alguma coisa para atingir os objetivos das Normas de Garantia de Fiabilidade relevantes. Em particular, no caso de trabalhos de garantia limitada de fiabilidade, é exigido julgamento profissional quando se avalia se foi alcançado um nível apropriado de garantia de fiabilidade.
 - No caso de um trabalho de mensuração ou avaliação direta, a aplicação de critérios à matéria objeto de apreciação e, se o profissional de auditoria seleciona ou define os critérios, a seleção ou definição dos critérios. No caso de um trabalho de validação, a avaliação dos julgamentos feitos por outros.
 - A elaboração de conclusões apropriadas baseadas na prova obtida.
57. A característica distintiva do julgamento profissional que se espera de um profissional de auditoria é que esse julgamento é exercido por um profissional cuja formação, conhecimentos e experiência contribuíram para desenvolver as competências necessárias para fazer julgamentos razoáveis.
58. O exercício de julgamento profissional em qualquer caso particular baseia-se nos factos e circunstâncias que sejam conhecidos do profissional de auditoria. As consultas sobre matérias difíceis ou contenciosas no decurso do trabalho, não só dentro da equipa de trabalho mas também entre a equipa de trabalho e outros ao nível apropriado dentro ou fora da firma, ajudam o profissional a fazer julgamentos fundamentados e razoáveis.
59. O julgamento profissional pode ser avaliado verificando se reflete uma aplicação competente de procedimentos de corroboração e de princípios de mensuração ou avaliação e se é apropriado à luz dos factos e circunstâncias que eram conhecidos do profissional de auditoria à data do seu relatório e consistente com esses factos e circunstâncias.
60. O julgamento profissional deve ser exercido ao longo do trabalho. O julgamento profissional não deve ser usado como justificação para decisões que não sejam suportadas pelos factos e circunstâncias do trabalho ou por prova suficiente e apropriada.

Suficiência e apropriação da prova

61. A suficiência e a apropriação da prova estão inter-relacionadas. A suficiência é a medida da quantidade da prova. A quantidade da prova necessária é afetada pelos riscos de a informação da matéria em apreciação estar materialmente distorcida (quanto mais altos os riscos, mais prova de auditoria será provavelmente necessária) e também pela qualidade de tal prova (quanto mais elevada for a qualidade, menos prova poderá ser necessária). A obtenção de mais prova pode, contudo, não compensar a sua baixa qualidade (ver também os parágrafos 81–82).

62. A apropriação é a medida da qualidade da prova, isto é, a sua relevância e a sua fiabilidade em proporcionar suporte para as conclusões do profissional de auditoria.
63. A fiabilidade da prova é influenciada pela sua fonte e pela sua natureza e depende das circunstâncias particulares em que é obtida. Podem ser feitas generalizações acerca da fiabilidade de vários tipos de prova, mas tais generalizações estão sujeitas a exceções importantes. Mesmo quando a prova é obtida de fontes externas, podem existir circunstâncias que afetem a sua fiabilidade. Por exemplo, a prova obtida de uma fonte externa pode não ser fiável se a fonte não for conhecida ou objetiva. Embora reconhecendo que podem existir exceções, as generalizações que se seguem acerca da fiabilidade da prova podem ser úteis:
- A prova é mais fiável quando é obtida de fontes fora da entidade.
 - A prova que é gerada internamente é mais fiável quando os controlos associados são eficazes.
 - A prova obtida diretamente pelo profissional de auditoria (por exemplo, observação da aplicação de um controlo) é mais fiável do que a prova obtida indiretamente ou por inferência (por exemplo, indagação acerca da aplicação de um controlo).
 - A prova é mais fiável quando existe em forma documental seja em papel, meio eletrónico ou outro meio (por exemplo, um registo de uma reunião escrito na altura é mais fiável do que uma declaração oral subsequente sobre o que foi discutido).
64. Geralmente é obtida mais garantia de prova consistente obtida de fontes diferentes ou de natureza diferente do que partes de prova consideradas individualmente. Adicionalmente, a obtenção de prova de fontes diferentes ou de natureza diferente pode corroborar outra prova ou indicar que uma parte da prova individual não é fiável. Quando a prova obtida de uma fonte é inconsistente com a obtida de outra, é necessário determinar que procedimentos adicionais são necessários para resolver a inconsistência.
65. Em termos da obtenção de prova suficiente e apropriada, é geralmente mais difícil obter garantia de fiabilidade acerca da informação da matéria em apreciação cobrindo um período de tempo do que da informação da matéria em apreciação em determinada data: o profissional de auditoria não pode concluir sobre se o processo continuará a funcionar da mesma forma no futuro.
66. Saber se foi obtida prova suficiente e apropriada em que o profissional de auditoria baseia a sua conclusão é uma questão de julgamento profissional que envolve a consideração da relação entre o custo de obter a prova e a utilidade da informação obtida. O profissional de auditoria exerce julgamento profissional e aplica ceticismo profissional quando avalia a quantidade e

qualidade da prova e, assim, a sua suficiência e apropriação, para suportar o relatório de garantia de fiabilidade.

Materialidade

67. A materialidade é relevante quando se planeia e executa o trabalho de garantia de fiabilidade, incluindo quando se determina a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos e quando se avalia se a informação da matéria em apreciação está isenta de distorção. Os julgamentos profissionais acerca da materialidade são feitos à luz das circunstâncias em presença, mas não são afetados pelo nível de garantia de fiabilidade, isto é, para os mesmos utilizadores e finalidades, a materialidade para um trabalho de garantia razoável de fiabilidade é a mesma que para um trabalho de garantia limitada de fiabilidade dado que a materialidade é baseada nas necessidades de informação dos utilizadores.
68. As distorções, incluindo omissões, são consideradas materiais se houver a expectativa razoável de que, individualmente ou em conjunto, possam influenciar decisões relevantes dos utilizadores tomadas na base da informação da matéria em apreciação. As considerações do profissional de auditoria sobre a materialidade são uma questão de julgamento e são afetadas pela perceção que ele tem das necessidades de informação comuns dos utilizadores como um grupo. A menos que o trabalho tenha sido concebido para satisfazer necessidades particulares de informação de utilizadores específicos, o possível efeito de distorções em utilizadores específicos, cujas necessidades de informação podem variar muito, não é em geral considerado.
69. A materialidade é vista no contexto de fatores qualitativos e, quando aplicável, fatores quantitativos. A importância relativa dos fatores qualitativos e quantitativos quando se considera a materialidade num trabalho em particular é uma questão de julgamento profissional.
70. A materialidade relaciona-se com a informação coberta pelo relatório de garantia de fiabilidade do profissional de auditoria. Assim, quando o trabalho cobrir alguns mas não todos os aspetos da informação da matéria em apreciação, a materialidade é considerada em relação apenas à parte da informação da matéria em apreciação coberta pelo trabalho.

Risco do trabalho

71. A informação da matéria em apreciação pode não estar expressa de forma apropriada no contexto da matéria objeto de apreciação e dos critérios e, assim, pode estar distorcida eventualmente numa extensão material. Isto ocorre quando a informação da matéria em apreciação não reflete apropriadamente a aplicação dos critérios para mensurar ou avaliar a matéria objeto de apreciação.

72. O risco do trabalho é o risco de o profissional de auditoria expressar uma conclusão não apropriada quando a informação da matéria em apreciação está materialmente distorcida. O risco do trabalho não se refere, nem inclui, os riscos de negócio do profissional, tais como o risco de perda de litígio, publicidade adversa ou outros acontecimentos que surjam associados a uma determinada informação da matéria em apreciação.
73. Reduzir o risco do trabalho a zero é muito raramente alcançável ou benéfico em termos de custo e, por isso, “garantia razoável” é menor que garantia absoluta em resultado de fatores como os seguintes:
- O uso de testes selecionados.
 - As limitações inerentes do controlo interno.
 - O facto de muita da prova disponível ao profissional de auditoria ser de natureza persuasiva em vez de conclusiva.
 - O uso do julgamento profissional na recolha e avaliação da prova e na formação das conclusões baseadas nessa prova.
 - Em alguns casos, as características da matéria objeto de apreciação quando mensurada ou avaliada face a critérios.
74. Em geral, o risco do trabalho pode ser representado pelos seguintes componentes, embora nem todos estejam necessariamente presentes ou sejam necessariamente significantes para todos os trabalhos de garantia de fiabilidade:
- (a) Riscos que o profissional de auditoria não influencia diretamente, os quais por sua vez consistem em:
- (i) A suscetibilidade da informação da matéria em apreciação a uma distorção material antes da consideração de quaisquer controlos relacionados aplicados pela parte apropriada (risco inerente); e
 - (ii) O risco de que uma distorção material que ocorra na informação da matéria em apreciação não seja prevenida, ou detetada e corrigida, em tempo útil pelo controlo interno da parte apropriada (risco de controlo); e
- (b) Riscos que o profissional de auditoria influencia diretamente, os quais por sua vez consistem em:
- (i) O risco de que os procedimentos efetuados pelo profissional de auditoria não detetarão uma distorção material (risco de deteção); e
 - (ii) No caso de um trabalho de mensuração ou avaliação direta, os riscos associados à mensuração ou avaliação pelo profissional da matéria objeto de apreciação face a critérios (risco de mensuração ou avaliação).

75. O nível de relevância de cada um destes componentes é afetado pelas circunstâncias do trabalho, em particular:
- A natureza da matéria objeto de apreciação e a informação da matéria em apreciação. Por exemplo, o conceito de risco de controlo pode ser mais útil quando a matéria objeto de apreciação está relacionada com a preparação de informação sobre o desempenho de uma entidade, do que quando está relacionada com informação acerca da eficácia de um controlo ou a existência de uma condição física.
 - Se está a ser efetuado um trabalho de garantia razoável de fiabilidade ou um trabalho de garantia limitada de fiabilidade. Por exemplo, em trabalhos de garantia limitada de fiabilidade o profissional pode muitas vezes decidir obter prova por meios que não sejam os testes aos controlos, caso em que a consideração do risco de controlo pode ser menos relevante do que num trabalho de garantia razoável de fiabilidade sobre a mesma informação da matéria em apreciação.
 - Se o trabalho é um trabalho de validação ou um trabalho de mensuração ou avaliação direta. Embora o conceito de risco de controlo seja relevante para trabalhos de validação, o conceito mais lato de risco de mensuração ou avaliação é mais relevante para os trabalhos de mensuração ou avaliação direta.

A consideração dos riscos é uma questão de julgamento profissional e não uma matéria passível de uma mensuração precisa.

Natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos

76. É geralmente usada uma combinação de procedimentos para obter garantia razoável ou garantia limitada de fiabilidade. Os procedimentos podem incluir:
- Inspeção;
 - Observação;
 - Confirmação;
 - Recálculo;
 - Reexecução;
 - Procedimentos analíticos; e
 - Indagação.

A exata natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos varia de um trabalho para outro. Para muitos trabalhos de garantia de fiabilidade são possíveis, em teoria, variações infinitas nos procedimentos. Na prática, porém, eles são difíceis de comunicar com clareza e sem ambiguidades.

77. Quer o trabalho de garantia razoável de fiabilidade quer o trabalho de garantia limitada de fiabilidade exigem a aplicação de competências e técnicas de garantia de fiabilidade e a recolha de prova suficiente e apropriada como parte de um processo de trabalho iterativo e sistemático que inclui a obtenção do conhecimento da matéria objeto de apreciação e de outras circunstâncias do trabalho.
78. Um trabalho de garantia razoável de fiabilidade envolve:
- (a) Com base no conhecimento da matéria objeto de apreciação e de outras circunstâncias do trabalho, identificar e avaliar os riscos de distorção material na informação da matéria em apreciação;
 - (b) Conceber e executar procedimentos para responder aos riscos identificados e para obter garantia razoável de fiabilidade para suportar a conclusão do profissional de auditoria; e
 - (c) Avaliar a suficiência e apropriação da prova obtida no contexto do trabalho e, se necessário nas circunstâncias, tentar obter prova adicional.
79. A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos para recolha de prova suficiente e apropriada num trabalho de garantia limitada de fiabilidade são limitadas face a um trabalho de garantia razoável de fiabilidade. Uma Norma de Garantia de Fiabilidade específica para uma matéria objeto de apreciação pode estabelecer que, por exemplo, para um tipo particular de trabalho de garantia limitada de fiabilidade a prova suficiente e apropriada seja obtida principalmente através de procedimentos analíticos e indagação. Porém, na ausência de Normas de Garantia de Fiabilidade específicas para matérias objeto de apreciação que digam respeito a outros tipos de trabalho de garantia limitada de fiabilidade, os procedimentos para recolha de prova suficiente e apropriada podem ou não ser principalmente procedimentos analíticos e indagações e podem variar com as circunstâncias do trabalho, em particular a matéria objeto de apreciação e as necessidades de informação dos utilizadores e da parte que contrata, incluindo os constrangimentos de tempo e custo. Determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos é uma questão de julgamento profissional e varia de um trabalho para outro.
80. Um trabalho de garantia limitada de fiabilidade envolve:
- (a) Com base no conhecimento da matéria objeto de apreciação e de outras circunstâncias do trabalho, identificar áreas onde é provável que surja uma distorção material na informação da matéria em apreciação;
 - (b) Conceber e executar procedimentos para abordar aquelas áreas e para obter garantia limitada de fiabilidade para suportar a conclusão do profissional de auditoria; e

- (c) Se o profissional tomar conhecimento de informação que o faça crer que a informação da matéria em apreciação pode estar materialmente distorcida, conceber e efetuar procedimentos adicionais para obter mais prova.

Quantidade e qualidade da prova disponível

- 81. A quantidade ou qualidade da prova disponível é afetada:
 - (a) Pelas características da matéria em apreciação e da informação da matéria em apreciação. Por exemplo, pode ser expectável que haja menos prova objetiva quando a informação sobre a matéria em apreciação é prospetiva em vez de histórica (ver parágrafo 40); e
 - (b) Por outras circunstâncias, tais como, quando houver expectativa razoável da existência de prova e ela não está disponível devido, por exemplo, à data em que o profissional de auditoria foi contratado, às políticas da entidade quanto à retenção da informação, sistemas de informação inadequados ou a uma restrição imposta pela parte responsável.

Geralmente, a prova disponível será mais persuasiva do que conclusiva.

- 82. Não é apropriada uma conclusão não modificada tanto num trabalho de garantia razoável de fiabilidade como num trabalho de garantia limitada de fiabilidade quando:
 - (a) As circunstâncias impedirem o profissional de auditoria de obter a prova exigida para reduzir o risco do trabalho ao nível apropriado; ou
 - (b) Uma das partes do trabalho impuser uma restrição que impede o profissional de auditoria de obter a prova exigida para reduzir o risco do trabalho ao nível apropriado.

Relatório de Garantia de Fiabilidade

- 83. O profissional de auditoria formula uma conclusão com base na prova obtida e prepara um relatório escrito contendo uma expressão dessa conclusão de garantia de fiabilidade acerca da informação da matéria em apreciação. As Normas de Garantia de Fiabilidade estabelecem os elementos básicos dos relatórios de garantia de fiabilidade.
- 84. Num trabalho de garantia razoável de fiabilidade, o profissional de auditoria expressa uma conclusão de forma positiva que transmite a sua opinião sobre o desfecho da mensuração ou avaliação da matéria objeto de apreciação.
- 85. São exemplos de conclusões expressas numa forma apropriada a um trabalho de garantia razoável de fiabilidade as seguintes:

- Quando expressa em termos da matéria objeto de apreciação e dos critérios aplicáveis, “Em nossa opinião, a entidade cumpriu, em todos os aspectos materiais, a lei XYZ.”;
- Quando expressa em termos da informação da matéria em apreciação e dos critérios aplicáveis, “Em nossa opinião, as demonstrações financeiras apresentam de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, a posição financeira da entidade em [data] e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa para o ano então findo de acordo com o referencial XYZ.”; ou
- Quando expressa em termos de uma declaração feita pela parte apropriada, “Em nossa opinião, a declaração de [parte apropriada] relativa ao cumprimento pela entidade da lei XYZ está, em todos os aspectos materiais, apresentada de forma apropriada.”, ou “ Em nossa opinião, a declaração de [parte apropriada] sobre se os indicadores de desempenho chave estão preparados de acordo com os critérios XYZ está, em todos os aspectos materiais, apropriadamente apresentada.”

Num trabalho de mensuração ou avaliação direta, a conclusão do profissional de auditoria é escrita em termos da matéria objeto de apreciação e dos critérios.

86. Num trabalho de garantia limitada de fiabilidade, o profissional de auditoria expressa a conclusão que transmite se, com base no trabalho efetuado, chegou ao seu conhecimento algum assunto que o leve a concluir que a informação da matéria em apreciação está materialmente distorcida, por exemplo, “Baseados nos procedimentos efetuados e na prova obtida, nada chegou ao nosso conhecimento que nos leve a concluir que a entidade não cumpriu, em todos os aspectos materiais, a lei XYZ”.
87. O profissional de auditoria pode escolher um estilo de relato de “forma curta” ou de “forma longa” para facilitar uma comunicação eficaz com os utilizadores. Os relatórios de “forma curta” incluem apenas os elementos básicos. Os relatórios de “forma longa” incluem outras informações e explicações que não pretendem afetar a conclusão do profissional de auditoria. Estes relatórios, para além dos elementos básicos, podem descrever em detalhe os termos do trabalho, os critérios usados, os resultados relativos a aspetos particulares do trabalho, os detalhes das qualificações e experiência do profissional de auditoria e de outros envolvidos no trabalho, a divulgação de níveis de materialidade e, em alguns casos, recomendações. A inclusão destas informações depende da sua importância relativamente às necessidades de informação dos utilizadores.
88. A conclusão do profissional de auditoria deve ser claramente separada das informações ou explicações que não pretendem afetar a sua conclusão, incluindo quaisquer parágrafos de Ênfase, parágrafos de Outras Matérias,

- resultados relativos a aspetos particulares do trabalho e recomendações ou informações adicionais incluídos no relatório de garantia de fiabilidade. A redação usada deve tornar claro que um parágrafo de Ênfase, um parágrafo de Outras Matérias, resultados e recomendações ou informações adicionais não pretende desvirtuar a conclusão do profissional de auditoria.
89. O profissional de auditoria expressa uma conclusão modificada nas circunstâncias seguintes:
- (a) Quando, no julgamento do profissional de auditoria, existir uma limitação de âmbito e o efeito da matéria possa ser material. Nestes casos, o profissional de auditoria expressa uma conclusão com reservas ou uma escusa de conclusão. Nalguns casos o profissional de auditoria deve considerar se abandona o trabalho.
 - (b) Quando, no julgamento do profissional de auditoria, a informação da matéria em apreciação está materialmente distorcida. Nestes casos, o profissional de auditoria expressa uma conclusão com reservas ou uma conclusão adversa. Nos trabalhos de mensuração ou avaliação direta em que a informação da matéria em apreciação é a conclusão do profissional de auditoria e ele conclui que parte ou a totalidade da matéria objeto de apreciação não está, em todos os aspetos materiais, de acordo com os critérios, tal conclusão também deve ser com reservas (ou adversa, como apropriado).
90. É expressa uma conclusão com reservas quando os efeitos, ou possíveis efeitos, da matéria não sejam tão materiais e profundos que exigiriam uma conclusão adversa ou uma escusa de conclusão.
91. Se se descobrir após o trabalho ter sido aceite, que não está presente uma ou mais das pré-condições de um trabalho de garantia de fiabilidade, o profissional de auditoria discute o assunto com as partes apropriadas e determina:
- (a) Se o assunto pode ser resolvido a seu contento;
 - (b) Se é apropriado continuar o trabalho; e
 - (c) Se o assunto deve ser comunicado no relatório e, em caso afirmativo, de que forma.
92. Se se descobrir após o trabalho ter sido aceite, que alguns ou todos os critérios não são adequados ou que a matéria objeto de apreciação não é apropriada para um trabalho de garantia de fiabilidade, o profissional de auditoria considera se deve abandonar o trabalho, se tal for possível de acordo com a lei aplicável. Se o trabalho continuar, o profissional de auditoria expressa:
- (a) Uma conclusão com reservas ou uma conclusão adversa, dependendo de quão material ou profundo o assunto é, nas circunstâncias em que a

não adequação dos critérios e a não apropriação da matéria objeto de apreciação poderá enganar os utilizadores; ou

- (b) Uma conclusão com reservas ou escusa de conclusão, dependendo de quão material ou profundo o assunto é, nos restantes casos.

Outras Matérias

Outras responsabilidades de comunicação

- 93. O profissional de auditoria considera se, tendo em conta os termos e outras circunstâncias do trabalho, chegou ao seu conhecimento algum assunto que deva ser comunicado à parte responsável, ao mensurador ou avaliador, à parte que contrata, aos encarregados da governação ou a outros.

Documentação

- 94. A documentação do trabalho proporciona um registo do suporte do relatório do trabalho de garantia de fiabilidade, de quando é preparado em tempo útil e é suficiente e apropriado para permitir que um profissional experiente, que não tenha tido associação prévia com o trabalho, compreenda:
 - (a) A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos efetuados de acordo com as Normas de Garantia de Fiabilidade relevantes e os requisitos leais e regulamentares aplicáveis;
 - (b) Os resultados dos procedimentos efetuados e a prova obtida; e
 - (c) As matérias significativas que surgiram durante o trabalho, as conclusões alcançadas e os julgamentos profissionais efetuados para chegar a essas conclusões.
- 95. A documentação do trabalho inclui a forma como o profissional de auditoria tratou qualquer inconsistência entre a informação identificada por ele e a conclusão final a que chegou com respeito a uma matéria significativa.

Uso Indevido do Nome do Profissional

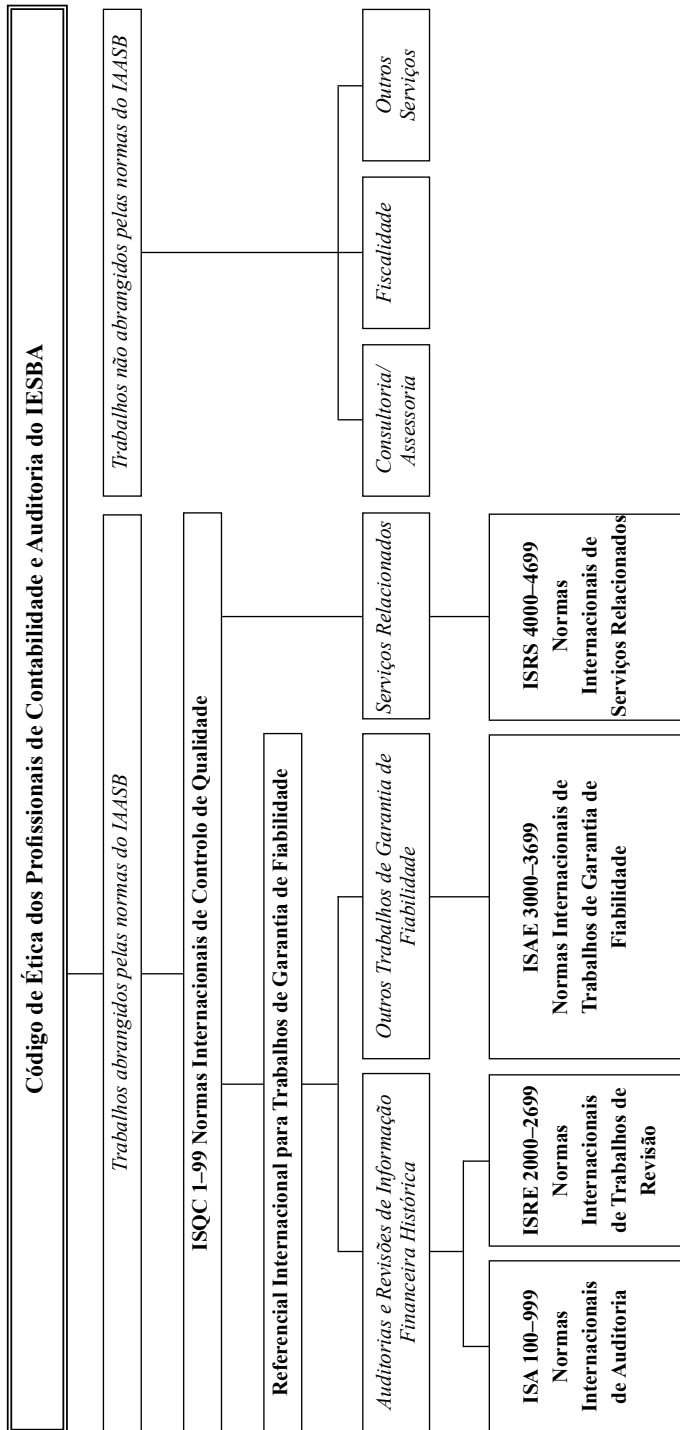
- 96. Um profissional de auditoria está associado a uma matéria objeto de apreciação, ou à informação da matéria em apreciação relacionada, quando ele relata acerca da informação sobre essa matéria objeto de apreciação ou consente o uso do seu nome numa ligação profissional a essa matéria objeto de apreciação ou à informação da matéria em apreciação relacionada. Se o profissional de auditoria não estiver associado dessa forma, os terceiros não podem imputar responsabilidades ao profissional. Se um profissional de auditoria notar que um terceiro está a utilizar indevidamente o seu nome em ligação com uma matéria objeto de apreciação ou a informação da matéria

em apreciação relacionada, o profissional deve exigir que esse terceiro deixe de o fazer. O profissional de auditoria também deve considerar que outras medidas possam ser necessárias, tal como informar outros utilizadores conhecidos sobre o uso indevido do seu nome ou procurar aconselhamento jurídico.

Apêndice 1

Normas emitidas pelo IAASB, e sua relação entre si e com o Código do IESBA

Este apêndice ilustra o âmbito das normas emitidas pelo IAASB, e sua relação entre si e com o Código do IESBA Código de Ética dos Profissionais de Contabilidade e Auditoria dos Profissionais de Contabilidade e Auditoria.



Apêndice 2

Trabalhos de Validação e Trabalhos de Mensuração ou Avaliação Direta

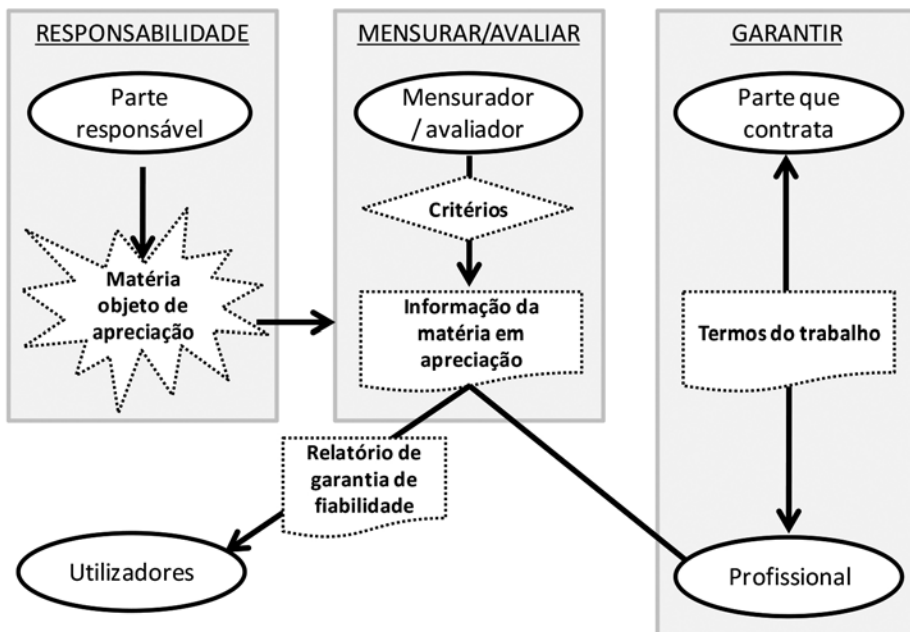
Este Apêndice mostra as diferenças entre um trabalho de validação e um trabalho de mensuração ou avaliação direta.

1. Num trabalho de validação, o mensurador ou avaliador (que não é o profissional), mensura ou avalia a matéria objeto de apreciação face a critérios cujo resultado é a informação da matéria em apreciação. A informação da matéria em apreciação pode não estar apropriadamente expressa no contexto da matéria objeto de apreciação e dos critérios, e pode, assim, estar distorcida, eventualmente de forma material. O papel do profissional num trabalho de validação é o de obter prova suficiente e apropriada para expressar uma conclusão sobre se a informação da matéria em apreciação, tal como preparada pelo mensurador ou avaliador, está isenta de distorção material.
2. Num trabalho de mensuração ou avaliação direta, o profissional mensura ou avalia a matéria objeto de apreciação face a critérios e apresenta a resultante informação da matéria em apreciação como parte do (ou acompanhando o) relatório de garantia de fiabilidade. A conclusão do profissional num trabalho de mensuração ou avaliação direta aborda o desfecho relatado da mensuração ou avaliação da matéria objeto de apreciação face a critérios. Em alguns trabalhos de mensuração ou avaliação direta, a conclusão do profissional é, ou faz parte da, informação da matéria em apreciação. Dependendo da matéria objeto de apreciação:
 - (a) O desfecho da mensuração ou avaliação num trabalho de mensuração ou avaliação direta pode ser semelhante a um relatório ou declaração preparada por um mensurador ou avaliador num trabalho de validação. Noutras circunstâncias, contudo, o desfecho, isto é, a informação da matéria em apreciação, pode estar refletida na descrição dos resultados e bases da conclusão do profissional num relatório de garantia de fiabilidade de “forma longa”; e
 - (b) O profissional pode usar dados recolhidos ou compilados por outros. Por exemplo, os dados podem ter origem num sistema de informação mantido pela parte responsável.
3. Num trabalho de mensuração ou avaliação direta, para além da mensuração ou avaliação da matéria objeto de apreciação, o profissional também aplica técnicas e competências de garantia de fiabilidade para obter prova apropriada e suficiente com vista a expressar uma conclusão sobre se a informação da matéria em apreciação está materialmente distorcida. O profissional pode obter essa prova simultaneamente com a mensuração ou

- avaliação da matéria objeto de apreciação, mas pode também obtê-la antes ou após tal mensuração ou avaliação.
4. O valor de um trabalho de mensuração ou avaliação direta reside na combinação:
- (a) Da independência do profissional face à matéria objeto de apreciação, e face à parte que contrata, aos utilizadores a quem se destina e à parte responsável, apesar de o profissional não ser independente da informação da matéria em apreciação porque foi ele que a preparou; e
 - (b) Das técnicas e competências de garantia de fiabilidade aplicadas quando se mensura ou avalia a matéria objeto de apreciação subjacente e que resulta na acumulação de prova semelhante em quantidade e qualidade à de um trabalho de validação. É esta obtenção de prova suficiente e apropriada que distingue um trabalho de mensuração ou avaliação direta de uma mera compilação. Para ilustrar este ponto, se um profissional fizer a compilação de uma declaração sobre emissões de gás com efeito de estufa de uma entidade, não faria testes, por exemplo, sobre a calibragem dos equipamentos de monitorização. Num trabalho de mensuração ou avaliação direta, contudo, o profissional faria, quando relevante, ou a calibragem dos equipamentos de monitorização como parte do processo de mensuração, ou faria testes à calibragem desses equipamentos efetuada por outros na mesma extensão que faria se o trabalho fosse um trabalho de validação.

Apêndice 3

As Partes num Trabalho de Garantia de Fiabilidade



1. Todos os trabalhos de garantia de fiabilidade têm pelo menos três partes: a parte responsável, o profissional de auditoria e os utilizadores. Dependendo das circunstâncias do trabalho, pode também haver uma função separada de mensurador ou avaliador, ou de parte que contrata.
2. O diagrama acima ilustra a forma como as funções seguintes se relacionam com um trabalho de garantia de fiabilidade:
 - (a) A parte responsável é responsável pela matéria objeto de apreciação.
 - (b) O mensurador ou avaliador usa os critérios para mensurar ou avaliar a matéria objeto de apreciação resultando na informação da matéria em apreciação.
 - (c) A parte que contrata acorda os termos do trabalho com o profissional de auditoria.
 - (d) O profissional de auditoria obtém prova suficiente e apropriada com vista a expressar uma conclusão concebida para aumentar o grau de confiança dos utilizadores, que não a parte responsável, acerca da informação da matéria em apreciação.

- (e) Os utilizadores tomam decisões com base na informação da matéria em apreciação. Os utilizadores são os indivíduos ou organizações, ou grupos deles, que o profissional de auditoria espera que usarão o relatório de garantia de fiabilidade. Em alguns casos, pode haver utilizadores que não sejam aqueles a quem o relatório é dirigido.
3. Sobre estas funções podem ser feitas as observações seguintes:
- Para além do profissional de auditoria, cada trabalho de garantia de fiabilidade tem pelo menos uma parte responsável e utilizadores.
 - O profissional de auditoria não pode ser a parte responsável, a parte contrata ou um utilizador.
 - Num trabalho de mensuração ou avaliação direta, o profissional de auditoria é também o mensurador ou avaliador.
 - Num trabalho de validação, a parte responsável, ou outra pessoa qualquer, exceto o profissional de auditoria, pode ser o mensurador ou avaliador.
 - Quando o profissional de auditoria mensurou ou avaliou a matéria objeto de apreciação face a critérios, o trabalho é um trabalho de mensuração ou avaliação direta. A natureza de tal trabalho não pode ser alterada para um trabalho de validação por outra parte assumindo responsabilidades pela mensuração ou avaliação, por exemplo, através da inclusão de uma declaração da parte responsável na informação da matéria em apreciação aceitando a responsabilidade por ela.
 - A parte responsável pode ser a parte que contrata.
 - Em muitos trabalhos de validação a parte responsável pode também ser o mensurador ou avaliador e a parte que contrata. Um exemplo é quando uma entidade contrata um profissional de auditoria para efetuar um trabalho de garantia de fiabilidade relativo a um relatório que a entidade preparou sobre as suas próprias práticas de sustentabilidade. Um exemplo de situação em que a parte responsável é diferente do mensurador ou avaliador é quando o profissional é contratado para efetuar um trabalho de garantia de fiabilidade relativo a um relatório preparado por uma entidade governamental sobre as práticas de sustentabilidade de uma empresa privada.
 - Num trabalho de validação, o mensurador ou avaliador geralmente prepara para o profissional uma declaração escrita acerca da informação da matéria em apreciação. Em alguns casos, o profissional pode não conseguir obter tal declaração, por exemplo, quando a parte que contrata não é o mensurador ou avaliador.
 - A parte responsável pode ser um dos utilizadores, mas pode não ser o único.

- A parte responsável, o mensurador ou avaliador e os utilizadores podem ser de diferentes entidades ou da mesma entidade. Como exemplo do último caso, numa estrutura com dois níveis de administração, o órgão de supervisão pode procurar garantia de fiabilidade acerca de informação preparada pelo conselho de administração dessa entidade. O relacionamento entre a parte responsável, o mensurador ou avaliador e os utilizadores deve ser vista no contexto de um trabalho específico e pode diferir das linhas de responsabilidade definidas mais tradicionais. Por exemplo, a direção de topo (o utilizador) pode contratar um profissional para efetuar um trabalho de garantia de fiabilidade sobre um aspeto particular das atividades da entidade que são da responsabilidade de um nível de direção mais baixo (a parte responsável), mas de que direção de topo é em último caso responsável.
 - Uma parte que contrata que não seja também a parte responsável pode ser o utilizador.
4. A conclusão do profissional de auditoria pode ser escrita em termos:
- Da matéria objeto de apreciação e dos critérios aplicáveis;
 - Da informação da matéria em apreciação e dos critérios aplicáveis; ou
 - De uma declaração feita pela parte apropriada.
5. O profissional de auditoria e a parte responsável podem acordar em aplicar os princípios das Normas de Garantia de Fiabilidade a um trabalho em que não há utilizadores, exceto a parte responsável, mas em que todos os restantes requisitos daquelas Normas são cumpridos. Nestes casos, o relatório do profissional inclui uma declaração restringindo o seu uso à parte responsável.

Apêndice 4

Categorização das Matérias Objeto de Apreciação

O quadro seguinte mostra uma categorização de possíveis matérias objeto de apreciação, com alguns exemplos. Para algumas das categorias não são apresentados exemplos porque não é provável que sejam efetuados trabalhos de garantia de fiabilidade com respeito à informação dessas categorias. A categorização não é necessariamente completa, as categorias não são necessariamente exclusivas entre si, e algumas matérias objeto de apreciação ou a informação de matérias em apreciação podem ter componentes em mais do que uma categoria, por exemplo, o relatório integrado e o relatório sobre responsabilidade social empresarial terão provavelmente ambos informação histórica e informação prospetiva bem como informação financeira e informação não financeira. Adicionalmente, em alguns casos, os exemplos são de informação da matéria em apreciação e noutros são a matéria objeto de apreciação ou apenas uma indicação do tipo de questões para que essa informação possa contribuir, a que for mais compreensível nas circunstâncias.

Informação:		Informação Histórica	Informação Prospetiva
Financeira	Desempenho	Demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de relato financeiro aceitável	• Projeção/ estimativas de fluxos de caixa
	Posição		• Projeção/ estimativas da posição financeira
Não Financeira	Desempenho Uso de Recursos/ “Value for Money”	<ul style="list-style-type: none"> • Declaração sobre emissão de gases com efeito de estufa • Relatório de sustentabilidade • Indicadores chave de desempenho (KPI) • Declaração sobre o uso eficaz dos recursos • Declaração sobre “value for money” • Relatório sobre responsabilidade social 	<ul style="list-style-type: none"> • Redução de emissões esperadas atribuídas a novas tecnologias, ou gases com efeito de estufa absorvidos através da plantação de árvores • Declaração de que uma medida proposta proporcionará “value for money”
	Condição	<ul style="list-style-type: none"> • Descrição de um sistema/processo implementado em determinada data • Características físicas, por exemplo, a dimensão de uma propriedade locada 	

Informação:		Informação Histórica	Informação Prospetiva
Sistema/ Processo	Descrição	<ul style="list-style-type: none"> • A descrição de um sistema de controlo interno 	
	Conceção	<ul style="list-style-type: none"> • A conceção de controlos numa organização de serviços 	<ul style="list-style-type: none"> • A conceção dos controlos propostos para um novo processo de produção
	Funcionamento/ Desempenho	<ul style="list-style-type: none"> • A eficácia operacional de procedimentos para contratação e formação de pessoal 	
Aspetos de comportamento	Cumprimento	<ul style="list-style-type: none"> • Cumprimento de uma entidade relativamente, por exemplo, a garantias bancárias ou a requisitos legais ou regulamentares específicos 	
	Comportamento humano	<ul style="list-style-type: none"> • Avaliação da eficácia da comissão de auditoria 	
	Outros	<ul style="list-style-type: none"> • A adequação da finalidade de um conjunto completo de software 	

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