



Conteúdo

Introdução	1
De que forma os efeitos da COVID-19 podem ter impacto nas demonstrações financeiras e na auditoria de 2020?	2
A COVID-19 pode ter impacto na responsabilidade do auditor relativamente à obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada?	2
Materialidade	3
A pandemia afeta a determinação da materialidade?	3
Identificação e avaliação dos riscos	5
Em que medida pode ser afetada a identificação e avaliação dos riscos de distorção material?	5
No atual ambiente económico, que procedimentos de avaliação de risco podem proporcionar informação relevante na identificação e avaliação de riscos de distorção material?	6
Em que medida pode a COVID-19 afetar a avaliação do controlo interno da entidade?	6
De que forma a COVID-19 pode afetar o risco de fraude?	8
Estimativas contabilísticas	9
Como avaliar a razoabilidade das estimativas contabilísticas nas atuais circunstâncias?	9
Confirmações externas	11
A responsabilidade do auditor na obtenção de prova de auditoria através de confirmações externas é de algum modo afetada?	11
Inventários	12
Quais devem ser as considerações do auditor ao planear e executar procedimentos de assistência a inventários?	12
Como abordar a asserção valorização?	13
Procedimentos analíticos	13
Quais devem ser as considerações do auditor ao planear e executar procedimentos analíticos na auditoria de 2020?	13
Continuidade	14
Quais são as responsabilidades do órgão de gestão e do auditor quanto ao impacto da COVID-19 na avaliação da continuidade das operações?	14
Que acontecimentos ou condições podem existir em resultado da COVID-19?	15
Como proceder se o órgão de gestão não avaliar a continuidade?	18
Relato do auditor	19
Quais poderão ser os possíveis impactos da COVID 19 no relatório do auditor?	19
Em que circunstâncias a COVID 19 dá lugar a parágrafos de ênfase? Ou a reservas? Ou a outra comunicação no relatório?	20

Os assuntos relacionados com a COVID 19 podem ser descritos na secção de “Matérias Relevantes de Auditoria”?	20
Declarações escritas	21
Deve o auditor solicitar declarações escritas específicas?	21
Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)	21
De que forma pode ser afetada a auditoria de grupos?	21
Comunicações.....	22
Em que medida a COVID-19 pode afetar as comunicações com o órgão de gestão e os encarregados da governação?	22
Referências	23
Anexo	24
Exemplos de questões e considerações a fazer no contexto da COVID-19	24

Introdução

Em março último a Ordem publicou a Orientação Técnica “Efeitos da COVID-19 na auditoria” com o objetivo de auxiliar os Revisores Oficiais de Contas a identificarem os riscos que surgiram com a propagação desta doença e a avaliarem os seus efeitos, tanto no relato financeiro de 31 de dezembro de 2019 como na auditoria relativa ao período findo naquela data, à luz dos respetivos normativos técnicos sobre acontecimentos subsequentes.

Muito embora continue a haver incerteza quanto à duração e profundidade da crise social e económica que entretanto se abateu sobre as pessoas e as empresas, o Governo e diversos organismos nacionais e internacionais (incluindo a Comissão Europeia) já revelaram que o ano de 2020 será um ano de forte contração económica.

Importa, assim, ponderar quais as consequências que as medidas de confinamento social e as restrições impostas ao comércio mundial tiveram a nível económico, nomeadamente quanto aos impactos, reais ou contingentes, mas decerto adversos, na atividade, nos resultados e nos ativos das empresas e outras entidades os quais deverão estar necessariamente refletidos na informação financeira e não financeira a produzir com referência ao presente exercício.

Dado que tais impactos não estão a sentir-se de forma igual em todos os setores da economia e em todas as entidades, esta ponderação implica que os auditores tenham de:

- Reavaliar a abordagem de auditoria a seguir em cada caso concreto face à nova realidade e aos novos riscos e desafios que as entidades estão a enfrentar (por exemplo, eventual redução de produção e vendas, redefinição de mercados alvo e aumento do risco de crédito e de liquidez); e
- Avaliar de que forma os procedimentos de auditoria relativamente ao exercício de 2020 são os apropriados para endereçar todos os riscos, incluindo os novos riscos que derivam do surgimento da COVID-19.

Estas novas circunstâncias exigem necessariamente uma atenção especial do auditor sobre um conjunto de matérias em todas as fases da auditoria sendo objetivo desta publicação destacar alguns aspetos que o auditor deve ter em conta no desenvolvimento da auditoria de 2020.

De notar que, embora nesta publicação se faça especial referência às ISA relativas a algumas matérias, é responsabilidade do auditor a aplicação de todas as ISA relevantes para o trabalho em concreto e da ISQC1, bem como de outras normas de garantia de fiabilidade (por exemplo a ISAE 2410 relativa à revisão de informação financeira intercalar) e das normas éticas aplicáveis à profissão.

Adicionalmente, não será demais relembrar que qualquer trabalho deve, nos termos das normas, ser efetuado com ceticismo profissional e os julgamentos profissionais significativos serem apropriados às circunstâncias e estarem bem fundamentados e documentados.

Complementarmente, apresenta-se em Anexo uma lista de questões e considerações, muitas das quais desenvolvidas neste documento, e que podem ser úteis para reflexão face aos potenciais impactos da COVID-19 na auditoria de 2020.

De que forma os efeitos da COVID-19 podem ter impacto nas demonstrações financeiras e na auditoria de 2020?

A COVID-19 veio afetar significativamente as operações das entidades, com maior ou menor profundidade, de forma mais ou menos direta, no final do primeiro trimestre de 2020, altura em que a grande maioria das empresas se encontrava no processo de encerramento de contas do exercício de 2019 (com demonstrações financeiras com referência a 31 de dezembro). Dado o momento e as circunstâncias em que a pandemia surgiu e foi conhecida, os efeitos da COVID-19 foram considerados tecnicamente como acontecimentos subsequentes não ajustáveis pelo que os órgãos de gestão da generalidade das empresas procederam, na medida do possível e do que era conhecido até à data de aprovação das demonstrações financeiras, às divulgações acerca dos impactos esperados decorrentes da pandemia. Face a este enquadramento, o auditor, sempre que considerado fundamental para a compreensão das demonstrações financeiras, ponderou a forma de comunicar esta situação no seu relatório (geralmente através da inclusão de um parágrafo de ênfase).

Sem prejuízo das diversas questões apresentadas ao longo deste documento, que pretendem abordar, de forma não exaustiva, alguns dos aspetos que o auditor deve tomar em consideração no planeamento e execução da auditoria de 2020, o auditor deve estar especialmente alerta para a identificação dos novos riscos a que a entidade está sujeita, e suas consequências, para que possa avaliar se todas as situações que deveriam ser reconhecidas nas demonstrações financeiras o foram efetivamente, e se foram efetuadas por quantias apropriadas. Assim, o auditor deve, na primeira oportunidade e de modo a planear a auditoria o mais eficaz e eficientemente possível:

- Compreender os procedimentos do órgão de gestão para assegurar a identificação dos efeitos sentidos na entidade decorrentes da COVID-19;
- Indagar o órgão de gestão sobre ações planeadas para lhes fazer face e ultrapassar os seus efeitos;
- Ler atas de reuniões, identificando discussões tidas e planos debatidos; e
- Obter e analisar orçamentos, previsões de fluxos de caixa e outros relatórios de gestão relevantes que lhe permitam inteirar-se do que se antecipa ser o futuro da entidade.

A COVID-19 pode ter impacto na responsabilidade do auditor relativamente à obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada?

O auditor é responsável por conceber e executar procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria suficiente e apropriada que lhe permita extrair conclusões razoáveis sobre as quais baseia a sua opinião. Quando o auditor se encontra perante situações de inconsistência ou dúvidas de fiabilidade da prova, deve determinar quais as modificações ou adições aos procedimentos de auditoria que são necessárias para as resolver. Alerta-se que os efeitos provocados pela COVID-19 não alteram, naturalmente, a responsabilidade do auditor relativamente à obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada.

As restrições de mobilidade impostas na sequência da COVID-19, mantendo-se, podem fazer com que o auditor tenha limitações de acesso às instalações e registos dos seus clientes, dificultando a realização de procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria. Estas dificuldades podem tornar-se ainda mais relevantes nas situações em que a entidade ainda mantém grande parte da documentação e registos em formato físico, e, portanto, com menor recurso ao formato digital. Nestes casos, o auditor pode obter cópias ou documentos digitalizados devendo, nestas circunstâncias, avaliar de forma cuidada a autenticidade dos documentos e/ou registos e, eventualmente, realizar procedimentos de auditoria adicionais que lhe permitam concluir acerca da plenitude, exatidão e autenticidade desses mesmos documentos e/ou registos. O exercício do nível apropriado de ceticismo profissional assume, neste caso, uma importância acrescida. O

auditor pode, inclusivamente, estar perante situações em que a impossibilidade de aceder a registos e/ou documentos o leve a determinar a impossibilidade de continuar a auditoria, pelo que, neste caso, deve informar o órgão de gestão e os encarregados da governação que apenas conseguirá concluir a auditoria quando a situação for ultrapassada.

As situações seguintes são exemplos de restrições existentes que podem dificultar a obtenção de prova de auditoria:

Acesso ou disponibilidade limitada aos recursos da entidade

Atrasos por parte do órgão de gestão nas respostas às indagações do auditor

Dificuldades de comunicação com os encarregados da governação

Dificuldades em aceder ou comunicar com outros auditores e terceiros

Não obstante todas as medidas e restrições que possam persistir, o requisito de obter prova de auditoria suficiente e apropriada mantém-se. Assim, o auditor deve avaliar se pode obter prova de auditoria através de outros meios, nomeadamente por maior recurso a tecnologia.

Para além do recurso a outros meios de obtenção de prova, o auditor deve, também, considerar a necessidade de:

- Aumentar a supervisão dos membros menos experientes da equipa e, eventualmente, modificar a natureza e extensão da revisão do seu trabalho.
- Aumentar o envolvimento dos membros mais seniores e experientes da equipa para a realização dos procedimentos relativos a assuntos mais complexos, seja porque são menos usuais, seja porque requerem maior julgamento profissional.
- Envolver ou aumentar o envolvimento de especialistas ou outros com competências e conhecimentos especializados.
- Em trabalhos que envolvem outros auditores, desenvolver abordagens alternativas para orientar e supervisionar o trabalho sempre que o plano tenha previsto deslocações físicas e interação pessoal.

A fiabilidade da prova de auditoria é influenciada pela sua fonte e pela sua natureza e está dependente das circunstâncias particulares em que é obtida. Consequentemente, o auditor deve, caso a caso, avaliar a qualidade e quantidade da prova de auditoria obtida.

Materialidade

Ref.: ISA 320 (ver também Guia de Aplicação das ISA, Secção 5.4)

A pandemia afeta a determinação da materialidade?

A materialidade é uma matéria de julgamento profissional e está relacionada com a importância da informação transmitida nas demonstrações financeiras para tomadas de decisão dos utilizadores dessas demonstrações financeiras.

Ao determinar a materialidade, o auditor deve avaliar as eventuais implicações da COVID-19, por exemplo, na identificação do indicador de referência. Decorrente da atual situação, a entidade pode ter de reconhecer quantias ou fazer divulgações adicionais nas demonstrações financeiras. Na determinação da materialidade o auditor deve tomar todas essas circunstâncias em consideração e avaliar até que ponto as quantias e/ou

divulgações relacionadas com a COVID-19 são relevantes para as necessidades dos utilizadores das demonstrações financeiras.

Assim, no contexto da pandemia o auditor pode ter de considerar o seguinte:

Determinar a materialidade planeada com indicadores de referência ou percentagens diferentes

Face a alterações nas expectativas dos utilizadores e a alterações na posição e desempenho financeiro da entidade, pode ser necessário rever os indicadores de referência e percentagens usados em períodos anteriores.

Determinar materialidade(s) menor(es) para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações (materialidade específica)

O auditor pode considerar que, como consequência da COVID-19, existe uma expectativa razoável de que as decisões económicas dos utilizadores sejam influenciadas por uma quantia inferior à materialidade relativamente a determinadas classes de transações, saldos de contas ou divulgações.

Por exemplo, podem existir determinados itens particularmente relevantes para um requisito regulamentar ou cláusula de financiamento.

Rever a materialidade

Atendendo às incertezas associadas aos potenciais impactos futuros da COVID-19, o auditor pode necessitar de rever a materialidade como consequência de alterações nas circunstâncias ocorridas no decurso da auditoria (por exemplo, decisão de alienação de uma unidade operacional), de nova informação, ou alteração do conhecimento da entidade.

Por exemplo, em resultado da COVID-19, os resultados da entidade podem ser significativamente diferentes dos usados inicialmente para determinar a materialidade das demonstrações financeiras como um todo.

O auditor pode usar orçamentos ou outros dados previsionais incluídos em planos de negócio depois de avaliar a sua fiabilidade.

De notar o seguinte:

No contexto da COVID-19, poderão existir novos utilizadores das demonstrações financeiras. Por exemplo, se a entidade recorreu a subsídios ou empréstimos, as entidades concedentes dos subsídios ou empréstimos serão provavelmente novos utilizadores. Mas mesmo os anteriores utilizadores podem ter alterado as suas preocupações. Por exemplo, em muitos casos, os acionistas estarão neste período mais interessados na solidez financeira da sua empresa do que nos resultados gerados.

Assim, a alteração dos utilizadores ou a alteração dos seus interesses podem determinar a opção pelo auditor de indicadores de base para cálculo da materialidade no planeamento diferentes dos usados em períodos anteriores.

Adicionalmente, é provável que se verifique uma oscilação significativa nas quantias dos indicadores a usar como base para o cálculo da materialidade no planeamento. O auditor não tem de optar sempre pelo valor mais baixo que observar. Ainda que seja uma atitude prudente a adotar quando considerado necessário, em muitos casos, pode ser usado para o indicador em causa um valor que possa ser considerado mais representativo da situação ou da atividade da entidade. Esse valor pode ser, por exemplo, o que se apura expurgando efeitos sobre os quais se possa concluir que a sua ocorrência não se repetirá.

Identificação e avaliação dos riscos

Ref.: ISA 240, ISA 315R, ISA 330 (ver também Guia de Aplicação das ISA, Secções 5.5, 5.6, 5.7 e 5.8)

Em que medida pode ser afetada a identificação e avaliação dos riscos de distorção material?

A identificação dos riscos de distorção material é o alicerce da auditoria. Na fase de identificação dos riscos, o auditor identifica as fontes de risco para, de seguida, avaliar se eles poderão resultar em riscos de distorção material.

Através do conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, o auditor identifica e avalia os riscos de distorção material. No contexto da pandemia, um exemplo é a entidade ter reconvertido uma parte do seu negócio, incluindo uma parte da atividade fabril. O auditor pode ter necessidade de tomar conhecimento dessa nova área de negócio, dos controlos relacionados e refletir na sua estratégia de auditoria o impacto da sua avaliação. Outro exemplo é a empresa ter reorganizado os seus sistemas contabilísticos e de controlo interno de modo a acomodar o teletrabalho ou um trabalho por turnos em conjugação com uma parte em teletrabalho. Isso pode provocar alterações no exercício dos controlos relevantes ou mesmo alteração na sua conceção. O auditor pode necessitar de rever o seu entendimento dos sistemas contabilísticos e de controlo interno e ajustar o seu plano de auditoria em conformidade.

O conhecimento da entidade e do seu ambiente é, deste modo, um fator crítico e aumenta a probabilidade de o auditor identificar os riscos de distorção material.

Assim, o auditor deve, nos seus procedimentos de identificação e avaliação dos riscos, considerar e avaliar o impacto da COVID-19 na entidade auditada. Na identificação das fontes de risco o auditor irá, provavelmente e em grande parte dos casos, identificar a pandemia como uma nova fonte de risco e, de seguida, identificar onde, como consequência, podem ocorrer distorções nas demonstrações financeiras. O auditor poderá concluir pela existência de novos riscos decorrentes da atual situação ou considerar que um risco de distorção material já identificado (na auditoria corrente ou em auditorias anteriores) deve ser avaliado como mais alto ou, inclusivamente, ser considerado risco significativo. Dado que a atual situação de pandemia incorpora alguma volatilidade, a identificação e avaliação dos riscos de distorção material deve ser adequadamente revista ao longo da auditoria.

Adicionalmente, no âmbito do conhecimento do controlo interno da entidade, o auditor deve discutir com o órgão de gestão e/ou com os encarregados da governação se o impacto da pandemia foi considerado no processo da entidade para avaliação do risco.

No atual ambiente económico, que procedimentos de avaliação de risco podem proporcionar informação relevante na identificação e avaliação de riscos de distorção material?

O auditor realiza procedimentos de avaliação de risco com o objetivo de identificar e avaliar os riscos de distorção material. Não obstante a necessidade de executar os diversos procedimentos de avaliação de risco, no atual ambiente económico impactado pela COVID-19 os seguintes procedimentos podem auxiliar o auditor a obter informação particularmente relevante para identificar e avaliar os riscos de distorção material:

Informação pública relevante	Requisitos de liquidez e financiamento correntes e prospetivos	Compreender as métricas de desempenho	Procedimentos analíticos
<p>É expectável que a informação pública acerca do impacto do ambiente económico na entidade proporcione informação sobre os riscos que os acontecimentos e circunstâncias relacionados com a COVID-19 colocam à entidade, o setor em que se encontra e a economia em geral.</p>	<p>Não obstante os apoios anunciados pelo Governo, as entidades podem ter dificuldades em aceder a financiamentos de curto prazo, enfrentar problemas de liquidez, incumprimento de <i>covenants</i> ou ter de reembolsar empréstimos significativos no curto prazo, podendo, inclusivamente, levar a situações de incumprimento.</p> <p>Estas situações podem dar origem a um risco de distorção material ao nível da apresentação dos financiamentos ou até colocar em causa a continuidade das operações.</p>	<p>As métricas de desempenho variam entre as diferentes indústrias.</p> <p>Compreender as métricas de desempenho pode permitir ao auditor identificar situações de pressão no órgão de gestão e, conseqüentemente, detetar fatores de risco de fraude.</p>	<p>Os procedimentos analíticos permitem ao auditor melhorar o conhecimento da entidade e do seu negócio assim como ajudam a identificar assuntos com implicações nas demonstrações financeiras, tais como transações e acontecimentos significativos e/ou não usuais que tenham ocorrido face ao período anterior, permitindo, deste modo, identificar áreas que possam representar riscos relevantes para a auditoria.</p>

Em auditorias recorrentes, uma das fontes de informação usada pelo auditor para identificar e avaliar os riscos de distorção material é o conhecimento obtido em auditorias ou trabalhos anteriores. Contudo, dada a excecionalidade das atuais circunstâncias, o auditor deve avaliar até que ponto a informação obtida em anos anteriores se mantém válida e atual. Adicionalmente, na realização de procedimentos analíticos, o auditor deve avaliar até que ponto a comparação da informação do período corrente com a do período anterior é apropriada no desenvolvimento das suas expectativas atendendo aos efeitos sentidos pela entidade decorrentes da conjuntura económica causada pela COVID-19, sendo de admitir que em inúmeras circunstâncias tal não seja apropriado.

Em que medida pode a COVID-19 afetar a avaliação do controlo interno da entidade?

A compreensão do controlo interno auxilia o auditor a identificar fatores que afetam o risco de distorção material bem como a conceber a natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais. Independentemente da decisão de testar controlos como parte da estratégia de auditoria, o auditor necessita compreender o controlo interno e identificar, apreciar criticamente e documentar os controlos internos relevantes para a auditoria. Se o trabalho remoto pode não trazer dificuldades significativas à obtenção de informação que permita conhecer o controlo interno (e apreciar a conceção dos controlos), é certo que a indagação não é suficiente para que o auditor possa concluir quanto à implementação dos controlos relevantes.

O ambiente gerado pela COVID-19 pode ter um impacto significativo no controlo interno da entidade. O órgão de gestão pode, por exemplo, ter decidido levar a cabo ajustamentos significativos nos processos face à carência de pessoal-chave para desempenho de funções-chave. Adicionalmente, a situação de pandemia, aliada às medidas implementadas pelo Governo, levou em muitos casos a situações de *lay-off* e/ou teletrabalho com os naturais impactos na operacionalidade dos controlos instituídos. Nestas circunstâncias, o auditor deve indagar o órgão de gestão quanto às alterações que foram introduzidas no sistema de controlo interno. Em muitos casos, os processos podem ter sido adaptados à nova realidade de teletrabalho e/ou *lay-off* e os controlos podem ter alterado de forma significativa. O auditor deve, conseqüentemente, avaliar se, e de que forma, pode depositar confiança em controlos que apenas foram aplicados durante um determinado período.

Adicionalmente, nas situações em que as entidades, durante a pandemia, implementaram medidas que levaram à alteração dos processos e/ou controlos, o auditor pode estar perante um cenário em que durante o exercício foram aplicados dois ou mais controlos diferentes, pelo que o auditor deve obter o conhecimento necessário relativamente aos diferentes controlos e considerar o respetivo impacto na identificação e avaliação dos riscos de distorção material. Pode ainda ser possível que o auditor deposite confiança no controlo interno para apenas um período específico do exercício, pelo que o risco de controlo de uma dada asserção pode ser avaliado de modo distinto consoante o período abrangido.

Caso o auditor tenha de realizar uma parte da auditoria remotamente, pode tornar-se difícil a realização de *walkthroughs* e de determinados testes à eficácia operacional dos controlos, pelo que pode ter de alterar a estratégia de auditoria para uma abordagem mais substantiva e, em especial, através da maior utilização de testes de detalhe (e da eventual redefinição das amostras) em detrimento da realização de procedimentos analíticos substantivos de forma isolada.

As alterações implementadas pelas empresas ao nível do controlo interno decorrentes da COVID-19 podem, deste modo, ter impacto na avaliação de risco, na abordagem de auditoria e nas conclusões e relato do auditor. Em resumo:

Avaliação de risco	O auditor deve indagar e avaliar sobre alterações no sistema de controlo interno da entidade (face ao período anterior ou durante o período da auditoria). O auditor deve obter prova de auditoria (para além de indagações) que lhe permita avaliar se o controlo permite prevenir ou detetar e corrigir atempadamente uma distorção material. Tal pode assumir dificuldade acrescida num contexto em que o auditor se encontra a trabalhar remotamente sem acesso às instalações e colaboradores da entidade.
Abordagem de auditoria	As alterações significativas que os processos de negócio podem ter sofrido devido à COVID-19, aliadas à eventual indisponibilidade de colaboradores-chave das entidades podem fazer com que a abordagem do auditor tenha de ser alterada face a períodos anteriores ou face ao que havia sido planeado, com o conseqüente impacto na natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria. Face às alterações no controlo interno que podem ter sido implementadas pela entidade, o auditor deve avaliar se um eventual plano de “rotação” dos testes à eficácia operacional dos controlos por um período não superior a três anos permanece adequado ou se, face às alterações ocorridas, o auditor não deve manter a confiança na eficácia operacional dos controlos sem os testar no período corrente.
Conclusões e relato	Em virtude da falta de colaboradores-chave para manter a eficácia dos controlos relevantes para a auditoria, o auditor pode concluir que não é possível assegurar a confiança nos controlos. Nas situações em que os procedimentos substantivos, por si só, não permitem ao auditor obter a prova de auditoria suficiente e apropriada, o auditor pode estar perante uma situação de limitação de âmbito.

De que forma a COVID-19 pode afetar o risco de fraude?

Ao compreender os fatores de riscos de negócio e de fraude, o auditor aumenta a probabilidade de identificação de riscos de distorção material.

No atual ambiente económico, a COVID-19 pode dar origem a fatores de risco de fraude que, por sua vez, podem afetar o risco de distorção material. Tais riscos de fraude podem incluir, por exemplo:

- Acesso a apoios do Governo mediante prestação de informações falsas;
- Vulnerabilidade a ataques exteriores (Hackers) de redes informáticas concebidas à pressa para o teletrabalho;
- Apresentação de informação financeira "melhorada" no âmbito da contratação de financiamentos ou outras formas de obtenção de capital, entre outros.

Assim, o auditor deve manter-se especialmente alerta relativamente a fatores de risco de fraude e manter um nível de ceticismo profissional apropriado às circunstâncias. Em especial, o auditor deve aumentar o seu ceticismo perante eventuais situações de manipulação, falsificação ou alteração dos registos contabilísticos ou da documentação de suporte.

No decurso da auditoria, o auditor pode ver-se perante situações não usuais e, nesses casos, deve ponderar até que ponto podem estar, ou não, associadas ao risco de fraude. Entre outras, destacam-se situações como:

- Dificuldades sentidas na realização de procedimentos de confirmação externa, incluindo pedidos não usuais por parte do órgão de gestão.
- Atrasos não usuais na receção de documentos.
- Respostas ou informações inconsistentes, vagas ou incompletas por parte do órgão de gestão.
- Ausência de documentos ou documentos que aparentam ter sido alterados.
- Itens significativos em reconciliação não justificados.
- Registos próximos do final do período ou de quantias não esperadas.
- Alterações em políticas contabilísticas, classificação de itens ou forma de apresentação da informação.
- Saldos, transações e operações com entidades sediadas em países que podem dificultar a obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada.

Adicionalmente aos fatores referidos, o auditor deve também ter em consideração outros fatores específicos relativos ao branqueamento de capitais e financiamento ao terrorismo que, no enquadramento atual, pode também ser relevante considerar, por exemplo:

- Investimentos em ativos imobiliários com preços potencialmente fora de mercado.
- Frequência de negócios efetuados com sub ou sobrefaturação.
- Empréstimos (entre partes relacionadas ou não) sem finalidade aparente.

Muitas das entidades decidiram aplicar medidas de apoio disponibilizadas pelo Governo como o *lay-off* ou recorrer a teletrabalho. Se as medidas de *lay-off* podem, em determinadas entidades, ter sido implementadas relativamente a colaboradores com menor envolvimento no sistema de controlo interno, noutras entidades o *lay-off* pode ter sido mais transversal e ter incluído colaboradores-chave. Nestes casos, podem ter sido interrompidos eventuais controlos antifraude existentes, pelo que o auditor pode ter de ajustar os seus procedimentos de auditoria de modo a abordar os potenciais riscos de fraude de forma apropriada.

Assim, quando identifica e avalia o risco de distorção material, o auditor deve tomar em consideração o impacto de:

- Maior risco de derrogação de controlos por parte do órgão de gestão – devido a uma eventual maior pressão para mostrar determinados ratios.
- Maior incerteza de estimação – a qual poderá dar origem a um risco de distorção material mais elevado.
- Alterações nas operações da entidade e o impacto no controlo interno – a percepção de que o controlo interno pode ser menos eficaz, pode aumentar a percepção da oportunidade para levar a perpetrar uma fraude.
- Dificuldade de acesso a documentos originais – o auditor deve avaliar a fiabilidade e autenticidade dos documentos.
- Comunicação à distância com o órgão de gestão e o pessoal da entidade – pode haver uma dificuldade acrescida de comunicação e acesso a pessoal da entidade para além do departamento financeiro.

Para responder aos riscos de distorção material o auditor pode, por exemplo, considerar o reforço dos procedimentos relacionados com:

Confirmações	Rédito	Transações não usuais	Transações com partes relacionadas
Obter diretamente confirmações de quantias materiais incluídas nas demonstrações financeiras ao invés de confiar apenas em informação fornecida pelo órgão de gestão	Obter o conhecimento da entidade e seu ambiente, incluindo as fontes e composição do rédito, atributos específicos do rédito, os processos de negócio e de relato financeiro relacionados com o rédito e quantias a receber de clientes, assim como considerações específicas da indústria.	Obter o conhecimento do racional económico para transações significativas não usuais e se esse racional sugere que as transações possam ter ocorrido no contexto de relato financeiro fraudulento ou de ocultação de apropriação indevida de ativos.	As transações com partes relacionadas podem ser importantes nas operações da entidade, em especial em entidades que sejam detidas ou controladas por um reduzido número de indivíduos ou família. Deste modo, o auditor deve estar alerta para transações com partes relacionadas não divulgadas ou acordos paralelos.

Estimativas contabilísticas

Ref.: ISA 540R (ver também Guia de Aplicação das ISA, Secção 6.5)

Como avaliar a razoabilidade das estimativas contabilísticas nas atuais circunstâncias?

Na preparação das demonstrações financeiras, as entidades necessitam de, em maior ou menor grau, com maior ou menor incerteza, realizar estimativas contabilísticas baseadas em dados e pressupostos.

O auditor é responsável por obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se as estimativas contabilísticas e respetivas divulgações constantes das demonstrações financeiras são razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável.

A COVID-19 veio afetar as operações e negócios de grande parte das entidades pelo que é expectável que algumas das estimativas contabilísticas venham a sofrer impactos com os efeitos da pandemia, seja pela necessidade de desenvolver novas estimativas, seja pela necessidade de rever estimativas contabilísticas reconhecidas tendo em conta a nova informação disponível. Adicionalmente, o auditor deve considerar o eventual aumento da vulnerabilidade da entidade devido à exposição do seu negócio a mercados

significativamente afetados pelos efeitos da COVID-19 e que, também por esta via, podem afetar as estimativas contabilísticas que devem ser reconhecidas e/ou divulgadas nas demonstrações financeiras.

Na obtenção da prova de auditoria em geral, e nas estimativas contabilísticas em particular, o auditor recorre ao conhecimento da entidade e do setor em que esta opera. No entanto, dadas as atuais circunstâncias extraordinárias que as entidades enfrentam, o conhecimento e experiência passados podem não ser suficientes ou os mais apropriados e podem carecer de revisão e atualização. Neste contexto, o auditor deve avaliar se os dados e pressupostos usados pelo órgão de gestão na preparação das estimativas incorporam informação mais recente e perspetivas sobre evoluções futuras, ainda que estas possam ser escassas ou incertas. Esta avaliação pode ser especialmente relevante se, para o desenvolvimento da estimativa, o órgão de gestão utiliza um modelo de fluxos de caixa descontados para, por exemplo, suportar a valorização de ativos. Nestes casos, os dados e pressupostos usados no modelo para determinar a estimativa podem ter sido significativamente afetados pela COVID-19.

Adicionalmente, o auditor deve estar particularmente atento a eventuais indicadores de imparidade de ativos como por exemplo:

- Goodwill
- Ativos fixos tangíveis
- Outros ativos intangíveis
- Participações financeiras
- Inventários
- Contas a receber.

É expectável para a generalidade das entidades e, em particular, em determinados setores de atividade, que os efeitos provocados pela COVID-19 sejam, per si, considerados como um indicador de que um ativo possa estar com imparidade nos termos do referencial de relato financeiro aplicável.

Contudo, deve ser-se cauteloso na apreciação de imparidades relativas aos ativos de longo prazo, uma vez que a sua eventual desvalorização, sempre difícil de determinar em circunstâncias de incerteza, não deve conduzir, ou não deve conduzir necessariamente, à indicação de uma incerteza material relacionada com a continuidade.

Alguns setores económicos são afetados de forma mais profunda gerando problemas de liquidez em diversas entidades o que, combinado com as revisões em baixa do crescimento económico, podem aumentar a probabilidade de incumprimento e de insolvências afetando, deste modo, a valorização das contas a receber através das imparidades que se afigurem necessárias reconhecer.

Para além dos ativos referidos, o auditor deve avaliar se se mantêm válidos os pressupostos de reconhecimento de ativos por impostos diferidos, nomeadamente no que se refere à provável existência, ou não, de resultados tributáveis futuros contra os quais os ativos por impostos diferidos possam ser recuperados.

Adicionalmente, para fazer face aos efeitos sentidos pela entidade, o órgão de gestão pode pôr em curso diversas estratégias e ações, entre as quais uma reestruturação ou alienação de ativos não críticos. Nestas circunstâncias, o auditor deve avaliar se foram constituídas provisões adequadas para a eventual reestruturação planeada ou, caso a estratégia passe pela alienação de ativos, se a entidade procedeu à respetiva classificação como ativos não correntes detidos para venda garantindo que estes se encontram adequadamente apresentados e mensurados nos termos do referencial de relato financeiro aplicável.

O auditor deve considerar a necessidade de obter declarações escritas específicas sobre estimativas contabilísticas, incluindo as relativas a métodos, pressupostos ou dados usados, as quais podem incluir, entre outros, os seguintes assuntos:

Julgamentos
significativos

Pressupostos refletem
adequadamente a intenção e
capacidade do órgão de gestão levar
a cabo ações específicas

Divulgações são
completas e razoáveis

Não existem acontecimentos
subsequentes que exijam
ajustamentos às estimativas
contabilísticas e respetivas
divulgações

Confirmações externas

Ref.: ISA 505 (ver também Guia de Aplicação das ISA, Secção 6.3)

A responsabilidade do auditor na obtenção de prova de auditoria através de confirmações externas é de algum modo afetada?

Independentemente das circunstâncias atuais, o auditor deve obter prova suficiente e apropriada relativamente aos riscos de distorção material identificados e avaliados, atendendo a que a prova de auditoria deve ser tanto mais persuasiva quanto mais alta for a sua avaliação do risco. Enquanto procedimento de obtenção de prova de auditoria, os procedimentos de confirmação externa podem ajudar o auditor a obter prova com um grau de fiabilidade, necessariamente alto, para responder a riscos significativos de distorção material devido a fraude ou a erro, considerando que a informação corroborativa obtida de uma fonte independente da entidade pode aumentar o grau de segurança que o auditor obtém a partir da prova de auditoria.

Num contexto em que podem subsistir algumas restrições, o auditor pode sentir dificuldades acrescidas na realização dos procedimentos de confirmação externa, nomeadamente:

- Incapacidade de realizar pedidos de confirmações externas em suporte papel; ou
- Incapacidade de obter respostas em suporte papel aos pedidos de confirmação externa.

Caso o auditor não seja capaz de completar os procedimentos de confirmação externa, porque não foi possível realizar ou obter as respostas solicitadas, terá de conceber procedimentos de auditoria adicionais que lhe permitam obter a prova de auditoria suficiente e apropriada quando à asserção em teste.

De seguida apresentam-se algumas considerações acerca dos desafios decorrentes das atuais circunstâncias:

Dificuldade na obtenção de confirmações externas em suporte papel

O auditor pode considerar o recurso a confirmações externas eletrónicas como alternativa às confirmações externas em papel devendo esta opção, naturalmente, ser avaliada, cliente a cliente.

O processo de confirmação eletrónica poderá incorporar alguns procedimentos de validação do remetente da confirmação recebida, por exemplo, através do recurso a encriptação, assinaturas digitais e procedimentos de validação do sítio de internet do remetente.

Autenticidade das confirmações externas

O auditor deve avaliar a autenticidade das confirmações externas sempre que a informação recebida tenha sido alterada do seu formato original (por exemplo, documentos digitalizados ou transformados em formato eletrónico).

A fiabilidade da informação depende dos controlos sobre a sua transformação e manutenção. O auditor deve obter prova sobre a autenticidade da informação através de:

- Teste aos controlos existentes sobre a informação e manutenção da informação.
- Execução de procedimentos alternativos que abranjam a autenticidade.

Avaliação da prova obtida

O auditor deve avaliar se os resultados dos procedimentos de confirmação externa proporcionam prova de auditoria relevante e fiável ou se é necessária prova de auditoria adicional.

Inventários

Quais devem ser as considerações do auditor ao planear e executar procedimentos de assistência a inventários?

As restrições impostas às empresas e às pessoas decorrentes da pandemia gerada pela COVID-19 no início de 2020 levaram ao encerramento de diversas atividades económicas, algumas por imposição legal, outras por decisão do órgão de gestão.

No que respeita à auditoria de 2020, o auditor pode deparar-se com as seguintes situações:

- No final de 2020 podem ainda estar presentes, ou ser repostas, medidas de distanciamento, uso obrigatório de máscara ou mesmo medidas de confinamento que prejudiquem a assistência às contagens de inventários.
- Em virtude das restrições existentes no início de 2020 o auditor pode não ter conseguido realizar procedimentos de auditoria que lhe permitissem obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto à existência, valorização e condição dos inventários no final do período.

No caso de serem repostas restrições impedindo o auditor de realizar os procedimentos de auditoria planeados, o auditor deverá:

- Discutir a situação com o órgão de gestão;
- Avaliar a possibilidade de realizar procedimentos alternativos para concluir sobre a existência e condição dos inventários;
- Concluir sobre se foi possível obter prova de auditoria suficiente e apropriada;
- Relatar em conformidade.

No caso de, no final de 2020, não se verificarem quaisquer impedimentos à realização dos procedimentos de auditoria sobre a existência e condição dos inventários, mas, face às condições existentes no início do exercício, o auditor não tiver reunido prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os inventários, deve avaliar os impactos na sua opinião. Caso os inventários iniciais sejam materiais, o auditor deve ponderar modificar a sua opinião conforme apropriado.

Como abordar a asserção valorização?

No que se refere à valorização, os referenciais de relato financeiro preveem que os inventários sejam mensurados pelo custo (de aquisição ou produção) ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

A situação de pandemia levou, em muitas entidades, ao encerramento total ou parcial das suas instalações com os naturais efeitos no nível de produção que poderá ter sido reduzida e fixada a um nível anormalmente baixo. Nestas circunstâncias, o auditor deve estar especialmente alerta para a valorização dos inventários de forma a avaliar se a imputação dos gastos gerais de produção fixos foi baseada na capacidade normal das instalações de produção assegurando, deste modo, que os custos da inatividade são reconhecidos como um gasto no período e não são imputados aos inventários.

Por outro lado, o encerramento dos mercados poderá ter levado a uma redução da procura dos produtos da entidade pelo que os inventários, em especial em alguns setores de atividade, poderão ver o seu valor realizável líquido reduzido, circunstância que, a ocorrer, deverá levar a uma atenção especial por parte do auditor.

Procedimentos analíticos

Ref.: ISA 315R e ISA 520 (ver também Guia de Aplicação das ISA, Secções 5.7 e 6.3)

Quais devem ser as considerações do auditor ao planear e executar procedimentos analíticos na auditoria de 2020?

O auditor recorre aos procedimentos analíticos como procedimento de identificação e avaliação de riscos, procedimento substantivo ou procedimento de apoio à formação da sua opinião.

Como meio de obtenção de prova de auditoria, a realização de procedimentos analíticos substantivos pressupõe que o auditor, com base no seu conhecimento da entidade e do seu ambiente e noutra prova de auditoria obtida, formule uma expectativa quanto às quantias a constar nas demonstrações financeiras. Adicionalmente, o auditor deve ponderar até que ponto os procedimentos analíticos substantivos devem ser complementados por outros procedimentos de auditoria atendendo a fatores como o risco ou a complexidade dos procedimentos analíticos executados. Procedimentos analíticos mais básicos (geralmente realizados com menor pormenor) tendem a ter um menor impacto na redução do risco de deteção ao contrário dos procedimentos analíticos mais complexos e/ou mais pormenorizados, que tendem a ter um maior impacto na redução do risco de auditoria.

Assim, quando o auditor executa procedimentos analíticos básicos através da comparação das quantias do período corrente com as do período anterior, a prova que daí decorre tem um impacto limitado na redução do risco de auditoria.

No contexto da COVID-19, a realização de procedimentos analíticos básicos deve ser ponderada pelo auditor por diversos fatores, entre os quais:

- Para riscos de distorção mais altos (que podem surgir da COVID-19), o auditor não deve suportar a sua conclusão sobre determinada asserção apenas em procedimentos analíticos substantivos, devendo estes ser executados em combinação com outros testes substantivos ou testes aos controlos.
- No desenvolvimento da expectativa (contra a qual irá comparar a quantia registada) o auditor deve procurar um nível de precisão que permita indicar a possibilidade de uma distorção material. No

contexto da COVID-19 e dados os impactos que a generalidade das entidades sofreu, a comparação das quantias do período com as quantias do período anterior pode não trazer prova de auditoria relevante visto que as quantias do período anterior poderão não ser, na maioria dos casos e atendendo às circunstâncias, uma expectativa adequada contra a qual comparar as quantias do período corrente.

Adicionalmente, quando o auditor avalia as diferenças das quantias registadas face às expectativas, o auditor deve tomar em consideração a materialidade de execução assim como o nível de segurança pretendido pelo que num contexto de riscos mais altos, a diferença aceitável poderá ter de ser mais reduzida.

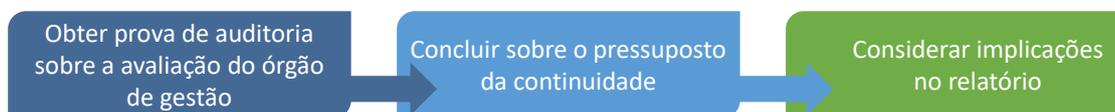
Continuidade

Ref.: ISA 570R (ver também Guia de Aplicação das ISA, Secção 7.2)

Quais são as responsabilidades do órgão de gestão e do auditor quanto ao impacto da COVID-19 na avaliação da continuidade das operações?

O conceito da continuidade das operações e a avaliação pelo auditor do pressuposto da continuidade utilizado pelo órgão de gestão na preparação das demonstrações financeiras são, no âmbito dos efeitos económicos da pandemia, de relevância extrema.

As responsabilidades do órgão de gestão e do auditor quanto a esta matéria não se alteraram, e as consequências negativas causadas pela COVID-19 e os desafios que se colocam quanto ao futuro devem ser considerados por ambos no cumprimento das respetivas responsabilidades. O auditor tem como requisitos:



Para obter prova de auditoria suficiente e apropriada e concluir sobre a apropriação do uso do pressuposto da continuidade, o auditor deve, por exemplo, determinar se a COVID-19 tem potencialmente, ou já de facto, consequências adversas que provoquem uma deterioração das condições em que os negócios se

Operacionais	<ul style="list-style-type: none"> O setor de indústria e a geografia em que a entidade opera foram seriamente afetados. O setor de indústria e a geografia em que operam os seus clientes e fornecedores foram seriamente afetados. A capacidade financeira dos clientes em manter encomendas e em pagar deteriorou-se. A capacidade dos fornecedores em abastecer a entidade e em dar crédito foram prejudicados.
Financeiros	<ul style="list-style-type: none"> Os resultados intercalares apurados ou estimados são fortemente negativos. Os fluxos de caixa atuais e previstos para os próximos meses são negativos. A adesão ao diferimento do pagamento de impostos e/ou às moratórias dos financiamentos poderão ter impacto na liquidez de períodos futuros. Não foi possível recorrer às linhas de crédito do governo para liquidez e os bancos estão a exigir muitas garantias. Os rácios de solvabilidade estão a degradar-se. Os principais bancos não estão a permitir renovação das linhas de crédito.
Outros	<ul style="list-style-type: none"> A atividade da entidade não está coberta pelas ajudas públicas. A força de trabalho está reduzida a metade.

desenrolam ou das condições financeiras da entidade que coloquem em causa a continuidade. Os fatores a ter em conta incluem:

Embora estes fatores sejam considerados em qualquer auditoria, no âmbito da pandemia eles podem exigir um esforço de trabalho maior para recolha da prova nomeadamente a existência de planos de negócios preparados com vários cenários em função de hipóteses de evolução possíveis.

Que acontecimentos ou condições podem existir em resultado da COVID-19?¹

Os acontecimentos ou condições, o potencial impacto na avaliação da continuidade pelo órgão de gestão e as matérias que o auditor pode considerar quando faz a sua própria avaliação incluem (exemplos):

Acontecimento ou Condição	Efeito potencial na avaliação do órgão de gestão	Matérias a considerar pelo auditor
Perda de um grande mercado, de um grande cliente, de rendimento ou redução da força de trabalho	<p>A COVID 19 provocou a introdução de medidas de saúde pública determinando, em alguns casos, o encerramento de atividades não essenciais e alterando o paradigma tradicional de trabalho.</p> <p>Muitos negócios podem ter sido afetados negativamente por estas medidas nomeadamente na redução das vendas.</p> <p>A procura, atual e pós pandemia, irá alterar em relação a alguns produtos ou serviços, como nos transportes ou turismo.</p>	<p>O órgão de gestão considerou o impacto de:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Perdas no rendimento. ▪ Planos para enfrentar quebra de atividade. ▪ Cadeia de produção/venda/transporte. ▪ Quebra de capacidade produtiva derivada de redução de trabalho. ▪ Subsídios e outras ajudas atribuídas pelo Governo. ▪ Quanto tempo é necessário para a retoma da atividade normal.
Deterioração significativa no valor de ativos usados para gerar fluxos de caixa	<p>Dada a atual incerteza nos mercados, a valorização dos ativos é mais desafiante, em particular, no que se refere às valorizações ao justo valor.</p> <p>As valorizações baseadas em projeções de fluxos de caixa futuros podem ser mais difíceis dado o contexto de incerteza e volatilidade.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Razoabilidade dos pressupostos usados pelo órgão de gestão e sua consistência dos pressupostos com outros dados e informações ▪ Se foi utilizado um especialista para ajudar no cálculo das projeções, que pressupostos utilizou ▪ Se foi tida em conta a incerteza presente nos mercados específicos

¹ Extrato da publicação *Staff Audit Practice Alert* do IAASB – abril de 2020 (Tradução livre da OROC)

Acontecimento ou Condição	Efeito potencial na avaliação do órgão de gestão	Matérias a considerar pelo auditor
<p>Deterioração significativa no valor de ativos correntes – Inventários</p>	<p>Dependendo da natureza do negócio e do grau de depreciação dos inventários, a disrupção dos negócios pode levar a que a entidade tenha de proceder ao abate de inventários.</p> <p>Alguns inventários sazonais podem também ter de ver o seu valor reduzido para um valor de venda menor que o custo.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Como o órgão de gestão considerou o impacto de abates ou desvalorizações de inventários ▪ Como a disrupção da atividade continuará a afetar a entidade mesmo quando estiver reposta a normalidade nos abastecimentos
<p>Mensurações afetadas pelo aumento da incerteza</p>	<p>As entidades precisam de determinar se, e em que medida, os fluxos de caixa futuros foram afetados pelo aumento da incerteza (isto é, flutuações de taxas de juro e taxas de câmbio) tendo presente:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ A natureza desconhecida do futuro. ▪ A duração da pandemia. ▪ A data em que se esperam os fluxos de caixa. 	<p>Ao rever a avaliação que o órgão de gestão fez sobre o impacto de flutuações de taxas de juro e outras que possam influenciar os fluxos de caixa futuros, o auditor deve focar a sua atenção:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Nos pressupostos subjacentes incluindo a sua consistência com outras áreas da auditoria. ▪ As fontes utilizadas para determinar a razoabilidade dos pressupostos. ▪ Se foi feito algum teste de sensibilidade com respeito à flutuação das taxas de juro e pressupostos significativos utilizados.
<p>Risco de crédito das contrapartes</p>	<p>As entidades devem determinar se existe risco de crédito significativo de contrapartes, isto é, se existem ativos financeiros significativos e se as contrapartes tencionam, ou têm capacidade de, honrar os contratos.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Forma como o órgão de gestão avaliou a recuperabilidade dos ativos financeiros, incluindo se os pressupostos usados são razoáveis e consistentes com outra informação conhecida do auditor.
<p>Adiamento do lançamento de novos produtos ou serviços</p>	<p>Muitas empresas, em resultado de uma redução da procura ou disponibilidade de componentes necessários, sentiram a necessidade de atrasar o lançamento de novos produtos ou serviços.</p> <p>Nas situações em que o lançamento de um produto ou serviço era crítico para o desenvolvimento do negócio da empresa, o seu adiamento pode prejudicar a capacidade da empresa operar em continuidade.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Forma como o órgão de gestão avaliou o impacto económico e financeiro decorrente do atraso no lançamento, incluindo outros custos associados tais como custos legais ou outros custos de compromissos assumidos.

Acontecimento ou Condição	Efeito potencial na avaliação do órgão de gestão	Matérias a considerar pelo auditor
Flutuações em taxas de câmbio	As taxas de câmbio podem ter flutuado significativamente. As entidades com negócios transnacionais podem vir a ter efeitos significativos nos resultados devido a compras, vendas, recebimentos, pagamentos, financiamentos, etc. em moedas contratuais distintas do Euro.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Como as flutuações de taxas de câmbio foram consideradas, incluindo o impacto de qualquer instrumento de cobertura contratado para reduzir a incerteza. ▪ Se foi feito algum teste de sensibilidade à exposição cambial.
Solvência da entidade	Grande parte das ajudas do Governo foi dirigida para resolver problemas de liquidez imediata. As medidas tomadas pelas entidades para manterem a liquidez, por exemplo, adiando pagamentos ou requerendo subsídios podem ter impacto na solvência a longo prazo das entidades.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Forma como o órgão de gestão avaliou a solvência de longo prazo, incluindo as comunicações que efetuou com os seus bancos relativamente a esta matéria e às garantias prestadas. ▪ Forma como o órgão de gestão efetuou testes de esforço para ajudar a compreender os riscos de insolvência e se foram usados pressupostos que reflitam apropriadamente as circunstâncias possíveis.

Para além dos acontecimentos ou condições referidos no quadro anterior, podem ocorrer situações de incumprimentos contratuais em virtude da suspensão da atividade ou rutura da cadeia de fornecimento. Em virtude da suspensão temporária da atividade ou interrupção da cadeia de fornecimento, a entidade pode entrar numa situação de incumprimento de contratos já assumidos com os seus clientes, podendo, inclusivamente, dar origem a um aumento do risco de litigância. Em situações em que o risco ou as potenciais quantias envolvidas sejam significativos, os incumprimentos podem colocar em causa a capacidade da empresa operar em continuidade. Nestas circunstâncias, o auditor deve considerar:

- A forma como o órgão de gestão avalia a probabilidade de litígios e efeitos financeiros que deles possam decorrer.
- A forma como o advogado da entidade avalia o desfecho dos potenciais litígios.

As situações identificadas no quadro acima não implicam, por si só, a identificação de uma incerteza material relacionada com a continuidade ou que o auditor coloque em causa o uso do pressuposto da continuidade. Por exemplo, o facto de existir uma deterioração significativa, por exemplo de 25%, do valor dos ativos correntes (inventários, contas a receber, etc.) ou não correntes (goodwill, ativos por impostos diferidos, etc.), não dá origem, por si só, a um problema de continuidade devendo, estas situações, ser avaliadas atendendo aos planos que o órgão de gestão desenvolveu para fazer face a estas e outras novas circunstâncias.

Quando o órgão de gestão da entidade preparar projeções (orçamentos, estimativas de fluxos de caixa, demonstrações financeiras previsionais, análises de sensibilidade, etc.) o auditor deve avaliar a credibilidade

dos dados utilizados pelo órgão de gestão para fazer as projeções e determinar se existe fundamentação apropriada para os pressupostos em que as baseou.

A avaliação que o auditor faz é, assim, uma avaliação do processo que o órgão de gestão utiliza relativamente à continuidade e que inclui a forma como recolhe os dados, a credibilidade das fontes que usa e o rigor dos pressupostos que utiliza para concluir sobre as perspetivas futuras da entidade.

De notar que, no contexto da COVID-19, qualquer utilização de dados e pressupostos de anos anteriores por parte do órgão de gestão pode não ser adequada para o futuro. Por exemplo, os pressupostos usados na elaboração de um plano de tesouraria em anos anteriores (anos normais e de estabilidade) podem ter de ser revistos para atender aos riscos agora enfrentados com a pandemia.

Alguns dos fatores a considerar na avaliação de projeções incluem:

- Se têm em conta tendências tipicamente notadas em períodos recessivos, por exemplo, redução de vendas, aumento de financiamentos e aumentos nos prazos de crédito concedido a clientes e obtido de fornecedores.
- Se foi feita uma análise de sensibilidade apropriada, por exemplo, considerando a perda de clientes e/ou fornecedores importantes.
- Se, por exemplo, a realização dos ativos é realista tendo em conta as condições atuais e futuras do mercado.
- Se os dados utilizados incluem novos custos de financiamento e alternativas de financiamento.
- Se os orçamentos preparados levam em conta os dados reais já verificados após início da pandemia.

Como proceder se o órgão de gestão não avaliar a continuidade?

Pode haver resistência ou pode ser mais difícil alguns órgãos de gestão prepararem projeções que sustentem uma avaliação sobre a continuidade dada a incerteza ainda prevalente sobre o futuro da economia em geral, dos mercados em que a entidade atua e da manutenção, reforço ou cessação das ajudas do Governo.

Exige-se que o auditor faça a sua avaliação sobre a existência ou não de indícios que coloquem em dúvida a capacidade da entidade em prosseguir em continuidade, com base na informação disponível e a verificação da avaliação feita pelo órgão de gestão.

Para esse efeito, o auditor deve solicitar ao órgão de gestão que prepare as projeções que considere apropriadas e fundamentadas relativamente aos planos sobre o futuro para fazer uma conclusão sobre a continuidade.

Não estando a entidade em condições de preparar estas projeções sobre o futuro, ainda que informais, ou não estando tais projeções assentes em dados credíveis e pressupostos fundamentados, o auditor deve ponderar o impacto que essa omissão possa ter no seu relatório.

Relato do auditor

Ref.: ISA 700R, ISA 701, ISA 705R, ISA 706R, ISA 710 (ver também *Guia de Aplicação das ISA, Secções 7.5, 7.6 e 7.7*)

Quais poderão ser os possíveis impactos da COVID 19 no relatório do auditor?

As ISA relativas à conclusão e ao relato estabelecem as responsabilidades do auditor ao formar uma opinião baseada na prova de auditoria recolhida (que deve ser suficiente e apropriada).

A generalidade das entidades foi afetada pelas consequências da COVID 19 tanto em termos operacionais como financeiros.

Essas consequências que à data do relato com referência a 31 de dezembro de 2019 eram geralmente incertas e difíceis de quantificar, devem estar refletidas nas demonstrações financeiras a preparar em referência a 2020 (seja no relato anual, seja em relato intercalar). Ou seja, o relato que a generalidade das entidades vai fazer em referência a uma data posterior à declaração de pandemia (por exemplo, 31 de março, 30 de junho ou 31 de dezembro de 2020) deve refletir os efeitos negativos da pandemia na posição financeira, no desempenho e nos fluxos de caixa da entidade.

Para além disso, nas atuais circunstâncias, o auditor pode ser confrontado durante o seu trabalho com situações a que não estava habituado, mas que deve tomar em consideração quando conclui a auditoria e faz o seu relato. Por exemplo:

- Continua a haver restrições de acesso às instalações da entidade e não foi possível acompanhar as contagens físicas de inventários nem realizar outros procedimentos alternativos.
- Existiram limitações de acesso a pessoas da entidade para completar procedimentos de controlo interno e não foi possível realizar procedimentos alternativos.
- O acesso a documentos originais tem estado restrito e não tem sido possível utilizar procedimentos alternativos que cumpram o mesmo objetivo de auditoria.
- Os procedimentos de confirmação direta de saldos e transações não puderam ser completados e os procedimentos alternativos usados não foram suficientes.
- O processo de fazer a estimativa da imparidade dos clientes não foi rigoroso e não inclui todos os riscos de crédito.
- As divulgações do anexo às contas sobre os efeitos potenciais da COVID 19 na situação financeira e nos negócios da entidade não são apropriadas ou a informação prestada é incompleta.
- A declaração do órgão de gestão ou outras declarações escritas relativas aos efeitos da COVID 19 não foram assinadas.
- As políticas contabilísticas adotadas relativamente à contabilização dos subsídios a que a entidade se candidatou merecem reservas.
- O pressuposto da continuidade é apropriado para a apresentação das demonstrações financeiras, mas existe uma incerteza material que levanta dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em prosseguir a atividade.

Em que circunstâncias a COVID 19 dá lugar a parágrafos de ênfase? Ou a reservas? Ou a outra comunicação no relatório?

Qualquer das situações acima mencionadas pode levar o auditor a ter de decidir que opinião vai emitir e isso vai depender do julgamento profissional que o mesmo fizer sobre a suficiência e apropriação da prova de auditoria obtida tendo em conta a materialidade e profundidade em cada caso.

Em resumo, poderíamos considerar os seguintes exemplos com base nas ISA:

<p>Reservas por limitação (ou Escusa de Opinião se material e profundo) por insuficiente prova de auditoria - exemplos</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Impossibilidade ou dificuldade não superável de assistir a contagens físicas de ativos e impossibilidade em fazer procedimentos alternativos. ▪ Impossibilidade ou dificuldade não superável de contactar com os auditores de componentes e impossibilidade em fazer procedimentos alternativos. ▪ Impossibilidade ou dificuldade não superável em fazer circularização a terceiros com resposta direta ao auditor. Impossibilidade em fazer procedimentos alternativos. ▪ Não foram recebidas as declarações escritas (DOG e outras específicas).
<p>Reservas por desacordo (ou Opinião Adversa se material e profundo) - exemplos</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Omissão ou insuficiência significativa de divulgações. ▪ Seleção de políticas contabilísticas não apropriada. ▪ Distorção material em demonstrações financeiras de componentes.
<p>Continuidade – Parágrafo de ênfase</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ O pressuposto da continuidade foi apropriadamente aplicado, existe divulgação apropriada e suficiente e o auditor entende que o facto ou situação é merecedor de ser enfatizado.
<p>Continuidade – Secção da Incerteza Material</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ O pressuposto da continuidade foi apropriadamente aplicado mas existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que colocam dúvida significativa sobre a capacidade da entidade em prosseguir a atividade. O auditor faz esta comunicação nesta secção quando existe divulgação apropriada nos documentos de prestação de contas da entidade.
<p>Continuidade – Opinião com reservas por desacordo</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ O pressuposto da continuidade foi apropriadamente aplicado, mas existe uma incerteza material e tal incerteza não foi divulgada ou a divulgação é insuficiente.
<p>Continuidade – Opinião adversa</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ O pressuposto da continuidade usado na preparação das demonstrações financeiras não foi apropriado. Exemplo: a entidade não conseguiu encontrar fontes de financiamento para continuar a atividade e decidiu encerrar.

Note-se que qualquer dos exemplos apresentados pode estar presente mesmo sem a COVID 19 e os auditores devem aplicar as ISA relevantes para o relato formando a sua opinião sobre se as demonstrações financeiras dão ou não uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com o referencial contabilístico aplicável.

Os assuntos relacionados com a COVID 19 podem ser descritos na secção de “Matérias Relevantes de Auditoria”?

Os assuntos descritos na secção de “Matérias Relevantes de Auditoria” (MRA) não substituem a comunicação desses assuntos na secção respetiva do relatório (por exemplo, uma reserva por desacordo ou uma incerteza material relativa a continuidade).

Quando o auditor está obrigado a relatar MRA, ou quando decida fazê-lo mesmo não sendo obrigado, deve seguir os requisitos da ISA 701, isto é, indicando quais os aspetos de maior relevância relativamente às matérias associadas à COVID 19 e qual a abordagem e os procedimentos de auditoria específicos que foram executados para responder a essas matérias.

De notar que é esperado, na generalidade dos casos, tratar um mesmo assunto num único local do relatório de auditoria. Assim, se determinado aspeto foi objeto de reserva, é esperado que tal seja explicado no parágrafo correspondente de modo completo e não exposto por partes utilizando outras secções do relatório como a secção de Matérias Relevantes de Auditoria (ou quaisquer outras secções do relatório).

Declarações escritas

Ref.: ISA 580 (ver também Guia de Aplicação das ISA, Secção 7.8)

Deve o auditor solicitar declarações escritas específicas?

As declarações escritas constituem prova de auditoria que o auditor considera necessário obter, salvaguardando que não proporcionam, por si só, prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de qualquer das matérias que tratam e não afetam a natureza ou extensão de outra prova de auditoria.

No contexto da pandemia o auditor pode considerar necessário solicitar declarações escritas adicionais dependendo das circunstâncias da entidade e do trabalho de auditoria em particular. Tais declarações adicionais podem estar relacionadas, por exemplo, com o pressuposto da continuidade das operações, acontecimentos subsequentes, riscos e incertezas, fraude, estimativas significativas, intenções do órgão de gestão, validade da prova de auditoria (em especial a que foi disponibilizada em formato eletrónico), entre outros.

Assim como relativamente a outra prova de auditoria, o auditor deve manter o nível de ceticismo apropriado de modo a avaliar a fiabilidade das declarações, avaliando eventuais inconsistências com outra prova de auditoria obtida.

Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)

Ref.: ISA 600 (ver também Guia de Aplicação das ISA, Secção 8.6)

De que forma pode ser afetada a auditoria de grupos?

Numa auditoria de demonstrações financeiras de grupos, o auditor das demonstrações financeiras do grupo deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada relativamente à informação financeira dos componentes assim como garantir uma comunicação adequada com os auditores dos componentes.

Os procedimentos de auditoria relacionados com os auditores dos componentes podem ser executados através de visitas ao auditor do componente para revisão dos seus papéis de trabalho e/ou através de memorandos ou por meios telemáticos.

Se se mantiverem as restrições de deslocações impostas pela COVID-19, pode ser difícil ao auditor obter prova de auditoria através de procedimentos executados em visitas aos auditores dos componentes, pelo que o auditor deve implementar outros meios alternativos de obtenção de prova, tais como:

- Solicitar ao auditor do componente o envio de memorandos e questionários detalhados.
- Caso não haja restrições legais, solicitar o envio de papéis de trabalho selecionados preparados pelo auditor do componente.
- Corroborar e discutir a informação obtida através de reuniões por videoconferência com os auditores dos componentes.

Caso o auditor do grupo não seja capaz, através de meios alternativos, obter prova suficiente e apropriada sobre a informação financeira do componente, deve avaliar o impacto na sua opinião, nomeadamente se está perante uma limitação de âmbito que exija a emissão de uma opinião modificada.

Comunicações

Ref.: ISA 260R e ISA 265

Em que medida a COVID-19 pode afetar as comunicações com o órgão de gestão e os encarregados da governação?

As comunicações entre o auditor e o órgão de gestão e/ou encarregados da governação assumem um papel primordial ao longo da auditoria, em especial no que se refere às comunicações relacionadas com o âmbito e oportunidade planeados da auditoria, as suas conclusões significativas ou independência.

Dadas as restrições que a COVID-19 veio impor, sejam decorrentes de restrições legais ou decisões de gestão, assim como face às incertezas de regresso à “normalidade” e levantamento das medidas de restrição, a interação física entre o auditor e a entidade e todos os seus órgãos pode encontrar-se fortemente restrita ou ser, inclusivamente, inexistente.

O auditor deve, face à manutenção de restrições, avaliar o seu impacto e a necessidade de comunicar as consequências das restrições de mobilidade no processo de auditoria. A título de exemplo, as restrições de mobilidade podem levar à necessidade de a auditoria ser realizada remotamente, de planear o acesso aos registos contabilísticos, de desenvolver mais procedimentos alternativos e clarificar a expectativa quanto à necessidade de um maior intervalo de tempo face aos constrangimentos práticos existentes.

Entre outras, o auditor pode necessitar de discutir com o órgão de gestão e com os encarregados da governação a estratégia da entidade em relação aos riscos relacionados com a COVID-19.

Adicionalmente, o auditor deverá garantir que existe uma comunicação clara acerca:

- Da expectativa de divulgações relacionadas com a COVID-19 que devam ser incluídas nas demonstrações financeiras;
- Do facto de os auditores necessitarem de tempo suficiente para executarem os procedimentos de auditoria de modo a obterem a prova suficiente e apropriada para suportarem a sua opinião; e
- De alterações ao plano de auditoria e aos riscos significativos que poderiam já ter sido comunicados.

No planeamento das comunicações, o auditor deve considerar a possibilidade, ou não, de manter as formas tradicionais de comunicação ou se, face às restrições de mobilidade, estas devem ser adaptadas, nomeadamente através da realização de outros meios de comunicação (videoconferência, etc....).

Referências

Esta publicação foi preparada pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas tendo por base um conjunto de outras publicações que foram sendo emitidas por organismos congéneres, pelas associações profissionais internacionais e por reguladores. Pela sua importância fazemos referência às seguintes e local onde podem ser acedidas na língua original:

Organismo	Título	Acesso
AE – Accountancy Europe	Coronavirus' Impact on Auditing for 2019 year-ends and Beyond (April 2020)	https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Accountancy-Europe_factsheet-on-audit-guidance-in-the-context-of-coronavirus-pandemic.pdf
AICPA – American Institute of Certified Public Accountants	FAQs – Audit Matters and Auditor Reporting Issues Related to COVID-19 (3 April 2020)	https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/frc/downloadabledocuments/covid19/faq-aa-issues-related-to-covid-19.pdf
CAQ – Center for Audit Quality	Key Auditor and Audit Committee Considerations (April 2020)	https://www.thecaq.org/caq-covid-19-resource/
CNCC – Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes	Reponses Relative Aux Consequences de la Crise Sanitaire et Economique Liée a l'Epidemie de Covid-19 (9 avril 2020)	https://www.cncc.fr/covid19/
FRC – Financial Reporting Council	Modifications of Independent Auditor's Opinions and Reports	https://www.frc.org.uk/getattachment/a45470bbc31-4653-b256-4d0e7c8227d/Modifications-to-Auditors-Reports-As-a-Result-of-COVID-19-April-2020.pdf
IAASB – International Audit and Assurance Standards Board	Going Concern in the Current Evolving Environment – Audit Considerations for the Impact of COVI-19 (Staff Audit Practice Alert april 2020)	https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Staff-Alert-Going-Concern-April-2020.pdf
ICAEW – Institute of Chartered Accountants of England and Wales	Coronavirus (COVID-19): Considerations for inventory audit testing	https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/audit/quality-control/coronavirus-considerations-for-inventory-audit-testing
ICAP – The Institute of Chartered Accountants of Pakistan	The Impact of COVID-19 on Audit – A Guidance for Auditors (April 2020)	https://icap.net.pk/wp-content/uploads/2020/04/Impact-of-COVID19-AuditGuidance.pdf
IDW – Institut der Wirtschaftsprüfer	Effects of the spread of the coronavirus on the financial statements as of 31.12.2019 and their audit (27 march 2020)	https://www.idw.de/blob/122914/8b4b3722606c025e741eb7ac59988ded/down-corona-englische-fassung-teil-1-und-2-data.pdf
IFAC – International Federation of Accountants	The Financial Reporting Implications of COVID-19 (13 April 2020)	https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/financial-reporting-implications-covid-19
REA Auditores – Consejo General de Economistas de España	Comunicación n.º 102 - Posibles efectos en auditoría de las consecuencias del coronavirus	https://economistas.es/Contenido/Consejo/Coronavirus/Comunicacion_102_REA.pdf? t=1586363278

Exemplos de questões e considerações a fazer no contexto da COVID-19

Fase / Procedimento	Questões / Considerações	Ref. Normativo
Estratégia e plano de auditoria	<ul style="list-style-type: none"> • Plano de auditoria permanece adequado ou, face à existência de novos riscos decorrentes da COVID-19 e/ou impossibilidade de realização dos procedimentos planeados necessita ser revisto? • Avaliar a experiência e competência dos recursos necessários para identificar e compreender as implicações da COVID-19 na entidade • Avaliar a necessidade de alterar a calendarização do trabalho e discutir com cliente a manutenção ou alteração dos prazos acordados • Avaliar a forma de comunicação mais adequada entre a equipa de trabalho e entre esta e o cliente 	ISA 300
Materialidade	<ul style="list-style-type: none"> • Até que ponto a COVID-19 poderá ter afetado as expectativas e necessidades dos utilizadores das DF? • Avaliar relevância dos indicadores de referência usados e percentagens aplicadas em anos anteriores face a alterações nas circunstâncias (ex. prejuízos não usuais, ...) • Avaliar se as circunstâncias justificam a determinação de materialidade específica para determinadas classes de transações, saldos de contas, ou divulgações (ex. relacionadas com requisitos legais específicos da COVID-19, <i>covenants</i>, etc.) • Avaliar os efeitos das alterações nas circunstâncias e avaliação do risco na materialidade de execução 	ISA 320
Identificação de Riscos	<ul style="list-style-type: none"> • Forma como a COVID-19 impactou o negócio, operações, financiamento e controlo interno da entidade • Efeitos na continuidade, capacidade de obtenção de financiamento, cumprimento de requisitos contratuais, incluindo <i>covenants</i> (apresentação de financiamentos, etc.) • Existem novos riscos (quer ao nível da asserção quer ao nível das DF)? Riscos identificados são significativos? (ex. liquidez, concentração da atividade em poucos fornecedores e/ou clientes pode tornar-se mais relevante) • O negócio e atividade da entidade alterou de forma significativa que possa dar origem a novos riscos? Os riscos identificados em auditorias anteriores ainda são aplicáveis? • Alterações no sistema de controlo interno e, conseqüentemente, nos controlos relevantes (ex. devido a <i>layoff</i>, etc.) 	ISA 315R
Avaliação de Riscos	<ul style="list-style-type: none"> • Em auditorias recorrentes, a avaliação dos riscos identificados na auditoria anterior permanece adequada ou necessita ser revista? (ex. valorização de ativos fixos tangíveis, valorização de inventários, valorização de contas a receber, plenitude e valorização das provisões, etc.) 	ISA 315R
Utilização de Peritos	<ul style="list-style-type: none"> • A COVID-19 levou a um aumento na complexidade da obtenção de prova de auditoria que requeira o envolvimento de peritos (ex. tecnologia, valorização de ativos, etc.)? 	ISA 620

Fase / Procedimento	Questões / Considerações	Ref. Normativo
Comunicações com os encarregados da governação	<ul style="list-style-type: none"> • Natureza e tempestividade das comunicações podem necessitar de ser ajustadas face à exposição da entidade aos efeitos da COVID-19? • Realização de reuniões à distância vs presenciais • Considerar avaliação e estratégia da entidade para responder aos riscos decorrentes da COVID-19 • Novas Matérias Relevantes de Auditoria (MRA) decorrentes da COVID-19 • Impactos sobre a continuidade das operações 	ISA 260R ISA 265
Testes aos controlos	<ul style="list-style-type: none"> • Aferir se os controlos relevantes para a auditoria identificados em anos anteriores sofreram alterações decorrentes das circunstâncias geradas pela COVID-19 e pelas medidas legais implementadas 	ISA 330
Estimativas contabilísticas	<ul style="list-style-type: none"> • Avaliar efeito sobre estimativas contabilísticas (reconhecimento do rédito, imparidade de ativos – incluindo goodwill – valorização de instrumentos financeiros, provisões, passivos contingentes, ativos por impostos diferidos, etc.) • Imparidade de ativos <ul style="list-style-type: none"> ○ Projeções financeiras e pressupostos significativos podem ser negativamente afetados pela COVID-19 ○ A COVID-19, poderá consistir, per si, de forma generalizada e em determinados sectores de atividade como um indício de imparidade • Inventários • Interrupção de cadeias de abastecimento e quebra na procura pode dar origem a uma redução do VRL 	ISA 540R
Continuidade	<ul style="list-style-type: none"> • Impacto da incerteza sobre a economia global na continuidade das operações da entidade • Avaliação da continuidade pelo órgão de gestão: <ul style="list-style-type: none"> ○ Período de 12 meses vs necessidade de período mais extenso ○ Recurso a projeções económicas ○ Incerteza existente e restrições legais podem dificultar o desenvolvimento de planos de negócio, projeções e orçamentos para suportar a capacidade de a entidade continuar a operar em continuidade • Considerar o efeito da COVID-19 na redução de procura, encerramento de instalações, capacidade de cumprimento de <i>covenants</i>, ou rácios relevantes, estabilidade financeira de clientes, disponibilidade de recursos e cadeia de fornecimento, acesso a crédito, incumprimento de requisitos de capital ou regulamentares • Avaliar efeito de restrições legais • Avaliação das projeções económicas do órgão de gestão para aferir a continuidade das operações da entidade: <ul style="list-style-type: none"> ○ Pressupostos usados anteriormente podem não ser apropriados à luz das novas circunstâncias ○ Projeções tomam em consideração efeitos da COVID-19 (ex. quebra na atividade, acesso a crédito, incobrabilidade de clientes, aumento dos prazos de recebimentos, etc.) 	ISA 570R ISA 540R

Fase / Procedimento	Questões / Considerações	Ref. Normativo
	<ul style="list-style-type: none"> ○ Realização de análises de sensibilidade (ex. efeitos da perda de clientes e/ou fornecedores chave, etc.) ○ Realização de ativos (praticável? Quantia razoável?) ○ Efeitos sobre o futuro (in)cumprimento de <i>covenants</i> • Considerar se as projeções refletem a situação existente à data do relatório do auditor • Atualização dos planos de negócios com base nas novas condições causadas pela COVID-19 • Aplicar em especial ceticismo profissional quando o órgão de gestão determina que não se esperam efeitos financeiros materiais na entidade resultantes da COVID-19 e que não existem incertezas materiais relacionadas com a continuidade • Considerar adequação das divulgações relacionadas com incertezas materiais • Avaliar efeitos na opinião de auditoria 	
Outra informação	<ul style="list-style-type: none"> • Considerar impacto nas divulgações de outra informação apresentada pelo órgão de gestão 	ISA 720R
Validação da apresentação e divulgações das demonstrações financeiras	<ul style="list-style-type: none"> • A apresentação e divulgações das demonstrações financeiras descrevem adequadamente as circunstâncias atuais, incluindo uma descrição dos riscos, estimativas e julgamentos relevantes? 	ISA 700R
Declarações Escritas	<ul style="list-style-type: none"> • Considerar necessidade de obtenção de declarações específicas <ul style="list-style-type: none"> ○ Pressupostos e estimativas significativas relacionadas com efeitos da COVID-19 • Intenções do órgão de gestão e capacidade da entidade operar em continuidade 	ISA 580
Prova de auditoria	<ul style="list-style-type: none"> • Dificuldades na prova de auditoria: <ul style="list-style-type: none"> ○ Acesso aos registos e documentação ○ Teste ao controlo interno ○ Realização de contagens de inventários ○ Verificação física de ativos fixos tangíveis • Maior necessidade de executar procedimentos de auditoria alternativos (ex. inventários, auditoria de grupos) • Potencial impacto sobre opinião de auditoria (ex. limitação de âmbito) • Qualidade da prova de auditoria: <ul style="list-style-type: none"> ○ Auditoria realizada remotamente vs auditoria realizada nas instalações da entidade ○ Fiabilidade (fonte e natureza da prova) • Plenitude 	ISA 500
Prova de auditoria – considerações específicas	<ul style="list-style-type: none"> • Impossibilidade de assistir à contagem física (ex. imposição legal de encerramento da atividade e instalações): <ul style="list-style-type: none"> ○ Considerar possibilidade de realizar em data distinta ○ Executar procedimentos alternativos • Considerar efeito na opinião de auditoria 	ISA 501

Fase / Procedimento	Questões / Considerações	Ref. Normativo
Auditoria de grupos	<ul style="list-style-type: none"> • Planeamento da auditoria do componente foi ajustado face às novas circunstâncias? • Considerar como efetuar a revisão do trabalho do auditor do componente (ex. quando existem restrições de viagens) • Implicações na opinião de auditoria 	ISA 600
Relatório	<ul style="list-style-type: none"> • Considerar os efeitos da COVID-19 em: <ul style="list-style-type: none"> ○ Matérias Relevantes de Auditoria ○ Ênfases ○ Incerteza material relacionada com continuidade ○ Reservas por desacordo ou opinião adversa ○ Reservas limitação de âmbito ou escusa de opinião 	ISA 570R ISA 701 ISA 705R ISA 706R
Controlo de Qualidade do Trabalho	<ul style="list-style-type: none"> • Aceitação e continuação de clientes e trabalhos <ul style="list-style-type: none"> ○ Ocorreram alterações nas circunstâncias que possam afetar decisões anteriores? ○ Conhecimento de limitações à execução de procedimentos de auditoria considerados necessários • Forma como foram ultrapassadas as dificuldades associadas ao processo de direção, supervisão e revisão • Gestão dos trabalhos remotamente <ul style="list-style-type: none"> ○ Maior uso de tecnologia e realização de reuniões virtuais ○ Planos de trabalhos eficientes e eficazes (especial importância para o trabalho a realizar pelos membros com menor experiência - coaching e supervisão) • Necessidade de envolvimento de Revisor de Controlo de Qualidade do Trabalho • Formação contínua da firma (remotamente vs presencial) 	ISQC1 ISA 220

Sede:
Rua do Salitre, nº 51
1250-198 Lisboa – PORTUGAL
T 213 536 158 F 213 536 149
sec.orgsociais@oroc.pt

Serviços Regionais do Norte:
Avenida da Boavista, nº 3477/3521, 2º
4100-139 Porto – PORTUGAL
T 226 168 117 F 226 102 158
sereoporto@oroc.pt