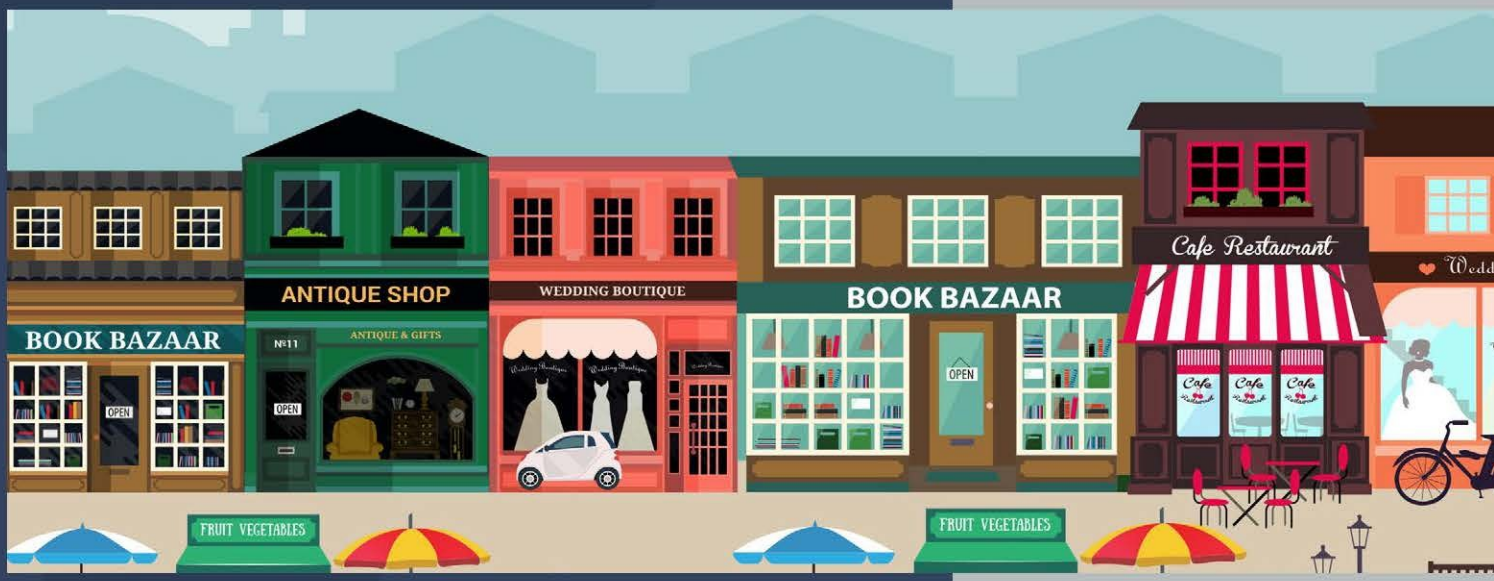
Guia de Implementação pela Primeira Vez

Norma Internacional de Auditoria para Auditorias de Demonstrações Financeiras de Entidades Menos Complexas (ISA para LCE)

IAASB
International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFAC BOARD



MARÇO 2025

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA PARA AUDITORIAS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE ENTIDADES MENOS COMPLEXAS
GUIA DE IMPLEMENTAÇÃO PELA PRIMEIRA VEZ
ÍNDICE

Página

I. INTRODUÇÃO **4**

II. DATA DE ENTRADA EM VIGOR **5**

III. CONCEITOS TRANSVERSAIS NA ISA PARA LCE **5**

1. Norma Autónoma Separada 5
2. Garantia Razoável 5
3. Conceção Global da ISA para LCE 5

IV. ESTRUTURA E FORMATO DA ISA PARA LCE **7**

1. Formato da ISA para LCE 7
2. Estrutura da ISA para LCE 8

V. SEMELHANÇAS E DIFERENÇAS FACE ÀS ISAs **10**

1. Principais Semelhanças entre a ISA para LCE e as ISAs 10
2. Principais Diferenças entre a ISA para LCE e as ISAs 11

VI. MANUTENÇÃO **12**

VII. TRANSIÇÃO **12**

1. Quando Transitar da ISA para LCE para as ISAs? 12
2. Transitar para as ISAs no Decurso do Trabalho 13
3. Relato do Auditor 14

VIII. PERSPETIVAS SOBRE A ISA PARA LCE **15**

1. Aspetos Gerais 15
2. Prefácio da ISA para LCE 15
3. Parte A, Autoridade 16
4. Parte 1, Conceitos Fundamentais, Princípios Gerais e Requisitos Transversais 16
5. Parte 2, Prova de Auditoria e Documentação 17
6. Parte 3, Gestão da Qualidade do Trabalho 18
7. Parte 4, Aceitação ou Continuação de um Trabalho de Auditoria e Trabalhos Iniciais de Auditoria 19
8. Parte 5, Planeamento 19
9. Parte 6, Identificação e Avaliação dos Riscos 22
10. Parte 7, Resposta aos Riscos Avaliados de Distorção Material 30
11. Parte 8, Conclusão 33
12. Parte 9, Formação da Opinião e Relato 35
13. Parte 10, Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos 36

IX. MATERIAL DISPONÍVEL PARA ADOÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO **37**

Apêndice 1 ..... **38**

Apêndice 2 ..... **49**

Esta publicação foi preparada pela equipa técnica do International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). O objetivo deste Guia de Implementação pela Primeira Vez é ajudar a compreender e a aplicar a Norma Internacional de Auditoria para Auditorias de Demonstrações Financeiras de Entidades Menos Complexas (a ISA para LCE). Não constitui um pronunciamento normativo do IAASB, nem altera ou prevalece sobre a ISA para LCE, cujo texto é o único que tem autoridade. Além disso, esta publicação não pretende ser exaustiva, e quaisquer exemplos são fornecidos apenas para fins ilustrativos. A leitura desta publicação não substitui a leitura da ISA para LCE.

I. INTRODUÇÃO

1.1.1

Em dezembro de 2023, o IAASB publicou a sua Norma Internacional de Auditoria para Auditorias de Demonstrações Financeiras de Entidades Menos Complexas (ISA para LCE). A ISA para LCE é uma nova norma emitida pelo IAASB para auditorias financeiras de Entidades Menos Complexas (LCE). Trata-se de uma norma autónoma, concebida de forma proporcional e adaptada às necessidades de uma auditoria de uma LCE.

Este ícone é utilizado ao longo deste Guia para destacar referências a parágrafos específicos da ISA para LCE.

A ISA para LCE foi desenvolvida com o objetivo de proporcionar uma solução global para as preocupações crescentes relacionadas com a dimensão, a complexidade e a compreensibilidade das Normas Internacionais de Auditoria (ISA), bem como com a sua aplicação às auditorias de LCEs.

A ISA para LCE contém requisitos que permitem ao auditor obter prova de auditoria suficiente e apropriada, proporcionando a base para expressar uma opinião com garantia razoável. As auditorias realizadas de acordo com a ISA para LCE reforçam a confiança dos utilizadores das demonstrações financeiras das LCEs no processo de tomada de decisões. A ISA para LCE promove igualmente a aplicação consistente das normas de auditoria às auditorias de LCEs e reduz o risco de divergências entre jurisdições, fomentando a consistência e a comparabilidade a nível global.

A adoção da ISA para LCE auxilia os auditores na realização de auditorias eficazes e de elevada qualidade às LCEs. Para orientação sobre a adoção da ISA para LCE, consulte o Guia de Adoção.

O que aborda a ISA para LCE?

A ISA para LCE foi concebida para proporcionar uma garantia razoável sobre se as demonstrações financeiras, consideradas como um todo, estão isentas de distorções materiais, quer estas resultem de fraude quer de erro, no contexto das auditorias de demonstrações financeiras de LCEs.

A ISA para LCE é redigida no contexto da auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade geral de uma LCE. Quando a entidade satisfaz os critérios de uma LCE, conforme definidos na Parte A da ISA para LCE, a norma pode também ser adaptada, conforme necessário, às circunstâncias de um trabalho que inclua:

- A auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade especial; ou
- A auditoria de uma única demonstração financeira, ou de um elemento, conta ou rubrica específica de uma demonstração financeira.

A ISA para LCE aplica-se a demonstrações financeiras preparadas de acordo com referenciais de apresentação apropriada e referenciais de conformidade.

II. DATA DE ENTRADA EM VIGOR[1]

1.1.1



A ISA para LCE é aplicável a auditorias de demonstrações financeiras de LCE relativas a períodos que se iniciem em ou após 15 de dezembro de 2025. A adoção antecipada é permitida e incentivada.

III. CONCEITOS TRANSVERSAIS NA ISA PARA LCE

P.3

1. Norma Autónoma Separada

A ISA para LCE é uma norma autónoma, concebida para ser proporcional à natureza e às circunstâncias típicas de uma LCE. É uma norma "autossuficiente" que aborda os conceitos fundamentais e os princípios gerais que sustentam uma auditoria de demonstrações financeiras, bem como todas as fases de um trabalho de auditoria, desde a aceitação do trabalho até ao relato do auditor.

A natureza autónoma da ISA para LCE significa que não exige a aplicação de quaisquer outras normas de trabalhos do IAASB em conjunto com a ISA para LCE. Em particular, a norma é separada das ISAs e, na sua aplicação, não remete diretamente para os requisitos ou para o material de aplicação das ISAs. Isto significa que, se existir uma circunstância que não tenha sido contemplada na conceção da ISA para LCE, conforme tratada na Autoridade da norma (Parte A), os requisitos relevantes das ISAs não podem ser utilizados para tratar essa circunstância, isto é, para a "complementar".

Por exemplo, considere-se a situação em que uma entidade tem estimativas contabilísticas calculadas usando modelos específicos e complexos que não são contemplados pela norma, mas é, de outro modo, uma LCE. Nessa situação, o auditor não pode utilizar a ISA para LCE em conjunto com os requisitos da ISA 540 (Revista)[2] para complementar aquilo que possa não estar tratado na ISA para LCE ao planear e executar a auditoria. Consequentemente, o auditor teria de aplicar as ISAs ou outras normas de auditoria apropriadas, porque a ISA para LCE, pela sua conceção, não trata matérias ou circunstâncias complexas.

2. Garantia Razoável

P.1

A finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos utilizadores previstos nas demonstrações financeiras de uma entidade. O auditor alcança esse objetivo expressando uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável. Tal como acontece com as ISAs, ao aplicar a ISA para LCE, o auditor planeia e executa a auditoria para obter prova de auditoria suficiente e apropriada que reduza o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo nas circunstâncias do trabalho, como base para a opinião do auditor. A ISA para LCE contém requisitos para que o auditor obtenha prova de auditoria suficiente e apropriada. No contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras, a garantia razoável corresponde a um nível de segurança elevado, mas não absoluto.

3. Conceção Global da ISA para LCE

Os princípios fundamentais que sustentam a conceção da ISA para LCE são os seguintes:

[1] A ISA para LCE só pode ser utilizada por um auditor quando a norma tenha sido adotada na sua jurisdição.

[2] ISA 540 (Revista), *Auditoria de Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações*

Abordagem baseada no risco e em princípios

Tal como as ISAs, a ISA para LCE utiliza uma abordagem baseada no risco à auditoria e estabelece requisitos assentes em princípios. Esta abordagem permite que a norma seja aplicada a uma ampla variedade de entidades menos complexas, pertencentes a diferentes setores de atividade e com circunstâncias diversas, tendo sempre em consideração os critérios de aplicabilidade previstos na Parte A da ISA para LCE.

Proporcionalidade

Os requisitos e o Material Explicativo Essencial (EEM) da ISA para LCE foram concebidos para serem proporcionais à natureza e às circunstâncias normalmente encontradas numa auditoria de uma entidade menos complexa. Por conseguinte, foram excluídos requisitos e orientações destinados a tratar matérias ou circunstâncias complexas.

Não se prevê que a ISA para LCE reduza necessariamente os procedimentos nucleares que o auditor deve executar para suportar a qualidade global da auditoria. Os stakeholders do IAASB transmitiram de forma clara que a norma deveria assentar nas ISAs e preservar a robustez de uma auditoria realizada ao abrigo dessas normas. Consequentemente, a ISA para LCE apresenta os requisitos essenciais das ISAs, mas redigidos e estruturados de forma mais compreensível e direta, acompanhando o fluxo natural de uma auditoria.

Estrutura intuitiva

A estrutura da ISA para LCE segue o fluxo natural de uma auditoria, desde a aceitação ou continuação do cliente até à emissão do relatório do auditor. A Secção IV descreve esta estrutura com maior detalhe.

Utilização dos conceitos fundamentais das ISAs

Os conceitos fundamentais utilizados na ISA para LCE correspondem aos utilizados numa auditoria realizada de acordo com as ISAs. Por exemplo, uma auditoria efetuada ao abrigo da ISA para LCE aplica uma abordagem baseada no risco e assenta no exercício do julgamento profissional e do ceticismo profissional pelo auditor.

Foco no resultado esperado

A ISA para LCE concentra-se no resultado que o auditor deve alcançar. Os requisitos descrevem o que deve ser feito sem detalhe excessivo ou desnecessário. Prevê-se que, quando aplicada a auditorias de LCE, a norma produza resultados equivalentes aos obtidos através da aplicação das ISAs.

Clareza, compreensibilidade e concisão

Os requisitos foram redigidos de forma clara, compreensível e concisa, evitando palavras desnecessárias, repetições e linguagem ambígua. Durante o desenvolvimento da norma, o IAASB aplicou os seus Princípios e Diretrizes de Redação relativos à Complexidade, Compreensibilidade, Escalabilidade e Proporcionalidade.

Princípios de redação da ISA para LCE

O IAASB pretende emitir normas internacionais de elevada qualidade que sejam compreensíveis, claras e suscetíveis de aplicação consistente a nível mundial.

Tal inclui a apresentação das ações requeridas de forma clara, compreensível e redigida de modo tão simples e conciso quanto praticável. Na ISA para LCE, não foi incluído material de natureza educativa ou de enquadramento. Adicionalmente, o IAASB centrou-se nos seguintes aspetos:

- Utilizar uma numeração simplificada;
- Evitar listas extensas e sucessivos níveis de subalíneas, incluindo limitar o número de "subalíneas" quando apropriado;
- Desenvolver apenas uma ideia principal por parágrafo;
- Combinar requisitos das ISAs sempre que adequado e evitar repetições;
- Expressar os requisitos da forma mais clara e simples possível.

Adicionalmente, o IAASB considera que a adaptação da norma à natureza e às circunstâncias típicas de uma LCE e da auditoria das respetivas demonstrações financeiras tornará a sua aplicação mais eficaz e eficiente. Por exemplo, os auditores de LCE não necessitarão de despender tempo a identificar o que é aplicável e o que não é (como sucederia na aplicação das ISAs), uma vez que será mais claro quais são os requisitos fundamentais quando a natureza e as circunstâncias da entidade e da auditoria forem menos complexas. Consequentemente, o auditor poderá dedicar mais tempo à execução de procedimentos apropriados que respondam de forma mais eficaz aos riscos de distorção material, quando a norma seja adequadamente aplicada à auditoria de uma LCE.

IV. ESTRUTURA E FORMATO DA ISA PARA LCE

1. Formato da ISA para LCE

A ISA para LCE inclui objetivos, definições, requisitos e EEM.

Objetivos

Sendo uma norma baseada em princípios, cada Parte contém um ou mais objetivos a serem alcançados através do cumprimento dos respetivos requisitos.

Os objetivos ajudam o auditor a:

- Compreender aquilo que deve ser alcançado;
- Determinar se é necessário efetuar trabalho adicional nas circunstâncias específicas da auditoria.

O conjunto dos objetivos das diferentes Partes contribui para o cumprimento dos objetivos globais do auditor previstos na norma (ver ISA para LCE, parágrafos 1.3.1).

Definições

As definições estabelecem o significado atribuído a determinados termos para efeitos da norma e encontram-se reunidas no Glossário constante do Apêndice 1.

Estas definições promovem a aplicação e interpretação consistentes dos requisitos, sem prejudicar definições estabelecidas por lei ou regulamento para outros efeitos.

Requisitos

À semelhança das ISAs, a ISA para LCE estabelece requisitos que, considerados em conjunto, permitem alcançar os objetivos globais do auditor, nomeadamente a emissão de uma opinião baseada em prova de auditoria suficiente e apropriada.

Os requisitos são formulados através do termo normativo "deve".

O auditor deve cumprir todos os requisitos relevantes, exceto quando, (e apenas em circunstâncias verdadeiramente excecionais), no seu julgamento considere necessário afastar-se de determinado requisito para alcançar a garantia razoável (ver ISA para LCE, parágrafos 1.4.1 e 1.4.2).

EEM

O Material Explicativo Essencial (EEM) desempenha função semelhante ao material de aplicação e outro material explicativo das ISAs, embora de forma mais limitada. O seu propósito é fornecer um enquadramento de alto nível (i.e. a um nível conceptual e contextual), adequado à natureza típica das auditorias de entidades menos complexas para as quais a norma foi desenhada

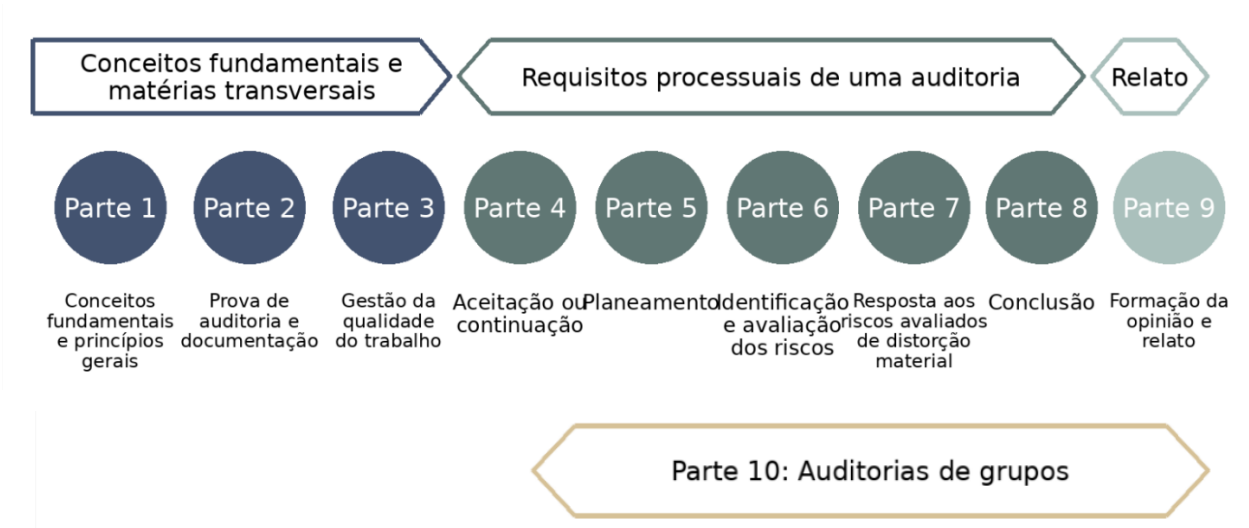
Para distinguir o EEM dos requisitos constantes da ISA para LCE, o EEM é apresentado em itálico (e destacado a azul-claro). Existem dois tipos de EEM: EEM introdutório de caráter geral, que explica o contexto da secção que se segue; e EEM específico de determinado requisito, colocado imediatamente após esse requisito. Contudo, não existe qualquer diferença quanto ao estatuto de cada um destes tipos de EEM.

O EEM não estabelece, por si só, um requisito nem amplia qualquer requisito existente. Pelo contrário, é utilizado quando a explicação ou orientação que proporciona é considerada tão importante que a sua inclusão na norma e a sua colocação junto do(s) requisito(s) são consideradas necessárias e informativas para uma adequada compreensão do(s) mesmo(s). Os princípios gerais subjacentes à inclusão do EEM na ISA para LCE são os seguintes:

- Os parágrafos de EEM não criam obrigações adicionais para o auditor e não incluem a expressão normativa **«deve»**.
- Nem todos os conceitos ou requisitos são explicados. O EEM apenas é incluído quando se considera que proporciona apoio essencial para a correta aplicação do conceito ou requisito em causa.
- O EEM não tem por objetivo fornecer exemplos detalhados sobre “como” aplicar um requisito – em vez disso, contém descrições de aspetos relevantes para a compreensão e aplicação dos conceitos ou requisitos previstos na ISA para LCE. Por exemplo, pode explicar com maior precisão o significado de um requisito ou clarificar o âmbito daquilo que o requisito pretende abranger.
- Sempre que considerado necessário, o EEM pode explicar “porque” é exigida a realização de determinado procedimento. Pode igualmente ser utilizado para explicar, quando apropriado, a natureza iterativa da norma.
- O EEM pode, quando adequado, ilustrar a forma como um requisito pode ser aplicado em diferentes circunstâncias. Tal evidencia a escalabilidade da norma relativamente ao conjunto de entidades que previsivelmente se enquadram no seu âmbito de aplicação.
- O EEM não inclui informação de enquadramento geral sobre as matérias tratadas na ISA para LCE.

2. Estrutura da ISA para LCE

O conteúdo da ISA para LCE (ou seja, os objetivos, os requisitos e o respetivo EEM) encontra-se organizado em dez Partes que seguem o fluxo de uma auditoria, em vez de uma organização por matérias ou tópicos, como acontece nas ISAs. Estas Partes são precedidas por um Prefácio à norma e pela secção Autoridade.



Prefácio à ISA para LCE	Explica as responsabilidades do auditor e da gestão, bem como a conceção e o formato da norma.
Parte A, Autoridade da ISA para LCE	Define as entidades para as quais a norma pode ser utilizada. Também é referenciado para Orientação Suplementar sobre Autoridade
Parte 1 – Parte 3	Estabelece os conceitos fundamentais e matérias transversais relevantes para uma auditoria executado segundo a ISA para LCE, incluindo os objetivos gerais do auditor
Parte 4 – Parte 8	Estabelece os requisitos nucleares para uma auditoria a LCE ao longo do fluxo típico da auditoria.
Parte 9	Estabelece os requisitos fundamentais para a formação da opinião, o conteúdo do relato do auditor, outra informação e informação comparativa. Também é referenciado para Orientação Suplementar do Relato do Auditor
Parte 10	Estabelece considerações especiais relativas a auditorias de grupos (i.e., requisitos adicionais que os auditores devem cumprir quando a LCE é uma auditoria a demonstrações financeiras de um grupo.
Apêndices	Apêndices 1-7 contêm glossário de termos e proporciona certas considerações específicas e matérias para uma auditoria a LCE, bem como documentos ilustrativos.

A mesma estrutura é usada em cada Parte (Partes 1-10), para auxiliar uma aplicação consistente:

- Caixa introdutória – estabelecendo um resumo do conteúdo e âmbito de cada Parte. O material na caixa introdutória não tenciona criar qualquer obrigação para o auditor. O IAASB considerou o equilíbrio da informação incluída nestas caixas introdutórias e tem a visão que tal será útil para auxiliar a compreender o que está incluído em cada Parte;
- Objetivo(s);

- Requisitos e EMM, incluindo:
    - Requisitos específicos de comunicação – Se houver requisitos específicos de comunicação relacionados com a matéria incluída em cada Parte, tal será agregado para que seja claro quais são todas as comunicações específicas existentes que devem ser efetuadas à gestão ou aos encarregados da governação;
    - Requisitos específicos de documentação – todos os requisitos de documentação relacionados com a matéria específica em cada Parte é igualmente agregada para que as matérias específicas que devam ser documentadas sejam perfeitamente claras. Um estrato de todos os requisitos de documentação da Isa para LCE estão incluídos no **Apêndice 2**.

Além disso, reconhecendo que em muitas auditorias de LCE o auditor é o único membro da equipa de trabalho, a norma identifica de forma separada os requisitos (e EEM) aplicáveis apenas quando existam membros da equipa de trabalho para além do sócio responsável.

V. SEMELHANÇAS E DIFERENÇAS FACE ÀS ISAs

1. Principais Semelhanças entre a ISA para LCE e as ISAs

Nível de Segurança

Tal como uma auditoria realizada segundo as ISAs, a ISA para LCE visa proporcionar uma garantia razoável através da obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada que sustente a opinião do auditor.

Abordagem Baseada no Risco

Tanto a ISA para LCE como as ISAs foram concebidas para a realização de uma auditoria utilizando uma abordagem baseada no risco e recorrem, entre outros, aos seguintes conceitos que sustentam essa abordagem:

- Objetivos para as diferentes fases do trabalho de auditoria, que em conjunto permitem alcançar os objetivos globais do auditor.
- Os mesmos requisitos e conceitos fundamentais como base para determinar o esforço de trabalho do auditor na realização de uma auditoria de uma LCE.
- Julgamento profissional e ceticismo profissional no planeamento e na execução do trabalho de auditoria.
- Prova de auditoria suficiente e apropriada como fundamento para a opinião de auditoria.
- Materialidade, para orientar os esforços do auditor no planeamento e execução do trabalho de auditoria e na avaliação de se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materiais.
- Modelo de risco de auditoria na identificação, avaliação e resposta aos riscos de distorção material (isto é, os conceitos de risco inerente, risco de controlo e risco de deteção).

Requisitos éticos e gestão da qualidade relevantes

Tanto a ISA para LCE como as ISAs exigem que:

- O auditor cumpra os requisitos éticos relevantes, incluindo os relacionados com a independência aplicáveis aos trabalhos de auditoria de demonstrações financeiras (os quais normalmente

compreendem as disposições do Código Internacional de Ética para Auditores do *International Ethics Standards Board for Accountants* (incluindo as Normas Internacionais de Independência (Código IESBA) relativo a uma auditoria a demonstrações financeiras, bem como requisitos nacionais que possam ser mais restritivos); e

- O sócio responsável pelo trabalho seja membro de uma firma que aplique as Normas Internacionais de Gestão da Qualidade (ISQM) ou requisitos nacionais que sejam, pelo menos, tão exigentes quanto as ISQM.

Julgamento Profissional e Ceticismo Profissional

Os conceitos subjacentes de julgamento profissional e ceticismo profissional aplicam-se da mesma forma tanto numa auditoria realizada de acordo com as ISAs como numa auditoria efetuada ao abrigo da ISA para LCE. O julgamento profissional e o ceticismo profissional são aplicados de forma transversal ao longo de todo o trabalho de auditoria e encontram-se refletidos em diversos requisitos das ISAs e da ISA para LCE. Por exemplo, os requisitos constantes das ISAs destinados a reforçar o exercício do ceticismo profissional por parte do auditor relativamente a prova de auditoria corroborativa ou contraditória foram incorporados na ISA para LCE.

2. Principais Diferenças entre a ISA para LCE e as ISAs

Autoridade

- A ISA para LCE apenas pode ser utilizada quando são cumpridos todos os critérios estabelecidos na secção Autoridade da norma.
- As ISAs podem ser utilizadas em trabalhos de auditoria de entidades de qualquer tipo, complexidade ou dimensão.

Estrutura

- A ISA para LCE consiste numa única norma, organizada em dez Partes.
- As ISAs são compostas por trinta e sete normas.

Requisitos

- A ISA para LCE não contém requisitos relacionados com categorias de entidades excluídas da sua aplicação e não trata de matérias ou circunstâncias complexas.
- As ISAs incluem requisitos concebidos para abranger uma vasta diversidade de entidades, com diferentes circunstâncias e dimensões. Os requisitos das ISAs são aplicáveis em praticamente todas as circunstâncias de auditorias de demonstrações financeiras.

Orientações

- A ISA para LCE fornece orientação sob a forma de EEM adaptado às LCE. Além disso, esse material encontra-se inserido juntamente com os requisitos a que se refere.
- As ISA fornecem orientação extensiva sob a forma de material de aplicação e outro material explicativo. Adicionalmente, essa orientação encontra-se numa secção específica de cada ISA, separada dos respetivos requisitos.

VI. MANUTENÇÃO

O IAASB está empenhado em manter a ISA para LCE atualizada em resposta às alterações no ambiente de auditoria e considera que esta norma deve permanecer atualizada e, na maior medida possível, consistente com as ISAs. Neste contexto, o IAASB entende a ISA para LCE como uma alternativa às ISAs, concebida de forma proporcional à natureza e às circunstâncias típicas de uma auditoria de uma LCE. Por conseguinte, o IAASB decidiu atualizar a ISA para LCE sempre que sejam efetuadas revisões às ISA. Para evitar a necessidade de discutir as mesmas matérias duas vezes (por exemplo, aquando da revisão de uma ISA e, posteriormente, da revisão da ISA para LCE), o IAASB decidiu iniciar os trabalhos de revisão da ISA para LCE apenas após a conclusão do projeto relacionado com a ISA em causa. Segundo esta abordagem, é provável que a data de entrada em vigor da ISA para LCE revista ocorra um ano após a data de entrada em vigor da ISA revista ou da nova ISA. Esta opção proporciona às partes interessadas que utilizam a ISA para LCE mais tempo para se prepararem para as alterações. Ao rever a ISA para LCE, o IAASB terá em consideração os princípios de conceção da ISA para LCE, conforme estabelecidos na Secção III.3.

Período Inicial de Estabilidade

O IAASB reconhece que a adoção e implementação da ISA para LCE exigirão um esforço e um investimento significativos por parte das partes interessadas e, por esse motivo, acordou na existência de um período inicial de estabilidade de, pelo menos, três anos após a entrada em vigor da ISA para LCE em 15 de dezembro de 2025. Isto significa que quaisquer potenciais revisões da ISA para LCE não entrarão em vigor antes de 15 de dezembro de 2028.

VII. TRANSIÇÃO

1. Quando Transitar da ISA para LCE para as ISAs?

O auditor é obrigado a considerar se a ISA para LCE é apropriada para utilização (de acordo com os critérios de autoridade estabelecidos na Parte A):

- No momento da aceitação ou continuação do trabalho;
- Após a aceitação ou continuação do trabalho.

No momento da aceitação ou continuação do trabalho, o auditor é obrigado a considerar se a ISA para LCE é apropriada para utilização (ver ISA para LCE, parágrafo 4.3.1(b)). A Parte A inclui requisitos e orientação destinados a ajudar o auditor a efetuar essa determinação. Adicionalmente, o IAASB publicou a Orientação Suplementar sobre Autoridade, que inclui considerações adicionais que o auditor poderá ter em conta. Caso se conclua que existe complexidade não contemplada pela ISA para LCE, a utilização da ISA para LCE não é apropriada para a auditoria.

Após a aceitação ou continuação do trabalho, a ISA para LCE exige que o auditor reavalie a decisão de utilizar a ISA para LCE. A Parte 6 da norma inclui um requisito para reavaliar essa decisão após a identificação e avaliação dos riscos de distorção material (ver ISA para LCE, parágrafo 6.5.1).

Além disso, nas circunstâncias em que sejam obtidas provas de auditoria ou novas informações que sejam inconsistentes com a determinação inicial do auditor quanto à utilização da ISA para LCE, o auditor poderá necessitar de alterar essa determinação inicial e passar a aplicar as ISAs ou outras normas de auditoria aplicáveis, conforme apropriado.

Ao desenvolver a ISA para LCE, previa-se que seria relativamente raro que uma auditoria tivesse de transitar, após a aceitação ou continuação do trabalho, da utilização da ISA para LCE para a aplicação das ISAs. As proibições específicas, as características qualitativas relevantes e, quando aplicável, os

limiares quantitativos tratados na Parte A serão normalmente conhecidos no momento da aceitação ou continuação do trabalho e servirão de base à decisão do auditor quanto à utilização da ISA para LCE. Consequentemente, espera-se que as complexidades desconhecidas que exijam a substituição da ISA para LCE pelas ISAs ocorram com relativa pouca frequência.

Para responder à situação em que uma entidade possa ter iniciado transações que tenham resultado em estimativas contabilísticas complexas durante o período sujeito a auditoria e que não eram do conhecimento do auditor no momento da aceitação ou continuação do trabalho se sejam descobertas durante o curso da auditoria, a norma inclui o seguinte:

- A secção Autoridade estabelece que as demonstrações financeiras da entidade, em circunstâncias normais, não incluem estimativas contabilísticas que envolvam a utilização de métodos, modelos, pressupostos ou dados que sejam complexos. A utilização da expressão "em circunstâncias normais" permite que um trabalho de auditoria continue a ser realizado ao abrigo da ISA para LCE nos casos em que exista uma estimativa contabilística complexa.

- Comparativamente com o Projeto de Discussão (*Exposure Draft*) da ISA para LCE, foram incluídos mais requisitos e orientação relacionados com estimativas contabilísticas na Parte 7 da norma, de forma a permitir que o auditor obtenha prova de auditoria suficiente e apropriada nessas circunstâncias.

Independentemente disso, se existir um indicador de que podem estar presentes matérias ou circunstâncias complexas que contrariem os pressupostos para os quais a ISA para LCE foi concebida, o auditor terá de determinar se a norma continua a ser apropriada para utilização e, se necessário, efetuar a transição para outro referencial.

2. Transitar para as ISAs no Decurso do Trabalho

Quando o auditor conclui, no decurso do trabalho, que a ISA para LCE já não pode ser utilizada, é obrigado a efetuar a transição para as ISAs ou para outras normas de auditoria aplicáveis.

No caso de transição para as ISAs, tal significa que o auditor tem de cumprir todos os requisitos das ISAs relevantes para a auditoria, de forma a poder declarar conformidade com as ISAs no relatório do auditor. Os procedimentos adicionais necessários variarão em função dos factos e circunstâncias do trabalho de auditoria. Em termos gerais, o auditor deverá:

- Restabelecer os termos do trabalho, por exemplo através da emissão de uma carta de contratação atualizada. A secção relevante da ISA para LCE é a Secção 4.4 e a ISA correspondente é a ISA 210[3].

De acordo com a ISA para LCE, parágrafo 4.7.4(a), o auditor é obrigado a registar, na carta de contratação ou noutra forma apropriada de acordo escrito, que a auditoria será realizada utilizando a ISA para LCE. Salvo proibição legal ou regulamentar, poderá ser útil que o auditor faça referência, nos termos do trabalho de auditoria, à possibilidade de transição da ISA para LCE para as ISAs. Em determinadas jurisdições, poderá ser necessário incluir essa referência para preservar a possibilidade de efetuar essa transição.

- Reemitir as comunicações à gestão ou aos encarregados da governação. As partes relevantes da ISA para LCE e as normas correspondentes das ISAs incluem a Parte 1.8, Parte 5.4, Parte 6.6, Parte 7.6, Parte 8.8 e Parte 10.7, bem como a ISA 260 (Revista)[4], a ISA 540 (Revista) e a ISA 600 (Revista)[5].

- Avaliar se foi realizado trabalho suficiente durante a fase de planeamento da auditoria, incluindo:

[3] ISA 210, *Acordar os Termos dos Trabalhos de Auditoria*
[4] ISA 260 (revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*
[5] ISA 600 (Revista), *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)*

- O estabelecimento de uma estratégia global de auditoria;
- A determinação de se o plano de auditoria é suficiente e apropriado;
- A determinação de se é necessário envolver peritos ou outros intervenientes (por exemplo, a função de auditoria interna), para responder às circunstâncias complexas identificadas;
- Determinar o trabalho a realizar numa organização de serviços (quando aplicável).

As partes relevantes da ISA para LCE e as normas correspondentes das ISAs são a Parte 5.2, a Parte 6.3, a Parte 7.4, bem como a ISA 300[6], a ISA 402[7], a ISA 610 (Revista 2013)[8] e a ISA 620[9].

- Considerar se são necessários procedimentos adicionais relativamente aos saldos de abertura. A parte relevante da ISA para LCE e a norma correspondente das ISAs são a Parte 4.5 e a ISA 510[10].
- Avaliar a suficiência e adequação do trabalho já realizado, incluindo no que respeita a:
  - A obtenção de compreensão da entidade e do seu ambiente, do referencial de relato financeiro aplicável e do sistema de controlo interno da entidade, bem como a identificação e avaliação dos riscos;
  - Os procedimentos adicionais de auditoria que já tenham sido concebidos e executados;
  - A documentação de auditoria (ver ISA para LCE, Parte 2.4, e ISA 230[11]).
- Conceber e executar os procedimentos adicionais necessários para cumprir todos os requisitos aplicáveis das ISA (ou os requisitos de outras normas de auditoria aplicáveis), incluindo documentação adicional, conforme apropriado.
- Realizar quaisquer outras ações consideradas necessárias para atingir os objetivos das ISA (ou os requisitos de outras normas de auditoria aplicáveis) ou para cumprir as obrigações decorrentes das políticas e procedimentos da firma.

3. Relato do Auditor

9.6.2

Quando as demonstrações financeiras incluem valores correspondentes ou demonstrações financeiras comparativas e o período anterior foi auditado de acordo com uma norma de auditoria diferente (por exemplo, foram utilizadas as ISAs no período anterior e a ISA para LCE é utilizada no período corrente, ou vice-versa), o auditor não é obrigado a incluir informação no seu relatório relativamente às normas de auditoria utilizadas nos diferentes períodos. O IAASB entende que tal não é necessário, uma vez que tanto as ISAs como a ISA para LCE conduzem à obtenção de garantia razoável como base para a opinião de auditoria. Embora não seja exigido, o auditor poderá optar por incluir um Parágrafo de Outra Matéria para salientar que o período anterior foi auditado de acordo com uma norma de auditoria diferente.

Contudo, o auditor é obrigado a obter prova de auditoria suficiente e apropriada relativamente à informação comparativa apresentada no período corrente, a fim de determinar se existe uma distorção material, conforme exigido pela ISA 710[12] e pela Parte 9.7 da ISA para LCE, conforme aplicável. No caso de demonstrações financeiras comparativas, estes procedimentos permitem ao auditor obter prova de auditoria suficiente e apropriada que suporte a sua opinião relativamente a ambos os períodos apresentados.

[6] ISA 300, *Planear um Auditoria de Demonstrações Financeiras*
[7] ISA 402, *Considerações de Auditoria Relativas a uma Entidade que Utiliza uma Organização de Serviços*
[8] ISA 610 (Revista em 2013), *Usar o Trabalho de Auditores Internos*
[9] ISA 620, *Usar o Trabalho de um Perito*
[10] ISA 510, *Trabalhos de Auditoria Iniciais – Saldos de Abertura*
[11] ISA 230, *Documentação de Auditoria*
[12] ISA 710, *Informação Comparativa – Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas*

VIII. PERSPETIVAS SOBRE A ISA PARA LCE

1. Aspetos Gerais

Conforme explicado anteriormente neste Guia, a ISA para LCE é uma norma autónoma baseada nas ISAs e constitui uma alternativa às ISAs, concebida de forma proporcional à natureza e às circunstâncias típicas de uma auditoria de uma LCE. Durante o desenvolvimento da norma, as partes interessadas questionaram se seria possível recorrer às ISAs para obter orientação adicional quando se utiliza a ISA para LCE na realização de um trabalho de auditoria.

A ISA para LCE não proíbe o auditor de utilizar conhecimentos adquiridos através da leitura ou aplicação de outras normas de auditoria, incluindo as ISAs. No exercício de um trabalho de auditoria, o auditor poderá consultar diversas fontes de orientação.

Contudo, quando uma auditoria é realizada utilizando a ISA para LCE, as ISAs não são aplicáveis ao trabalho. Além disso, os requisitos das ISAs não podem ser utilizados para tratar matérias ou circunstâncias complexas que não tenham sido contempladas na conceção da norma, uma vez que tal cria o risco de utilização inadequada da ISA para LCE (ver Secção III.1).

Exemplo

Se a entidade auditada ao abrigo da ISA para LCE iniciar, durante o período de relato, uma nova atividade de negócio significativa num setor diferente e emergente, essa situação poderá aumentar a complexidade das operações da entidade, do seu sistema de informação, do processo de relato financeiro e do sistema de controlo interno. Caso o auditor conclua que, em consequência dessa nova atividade de negócio e dos respetivos impactos, a entidade já não satisfaz as características qualitativas de uma LCE, a ISA para LCE deixará de poder ser utilizada. Nessas circunstâncias, o auditor terá de transitar para as ISAs ou para outras normas de auditoria aplicáveis para a realização do trabalho de auditoria.

2. Prefácio da ISA para LCE

O Prefácio explica os aspetos essenciais que necessitam de ser compreendidos aquando da utilização da ISA para LCE, incluindo os seguintes:

- A norma foi concebida para proporcionar uma garantia razoável.
- A norma assenta no pressuposto de que a firma está sujeita à ISQM 1[13] ou a requisitos nacionais que sejam, pelo menos, igualmente exigentes.
- A norma é redigida no contexto da auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade geral e pode também ser adaptada, quando necessário, às circunstâncias de uma auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade especial, ou uma auditoria de uma única demonstração financeira, ou de um elemento, conta ou rubrica específica de uma demonstração financeira.
- As ISAs não se aplicam ao trabalho de auditoria quando este é realizado utilizando a presente norma.
- O formato da norma.
- Considerações específicas ao aplicar a norma a trabalhos de auditoria no setor público.

Entidades do Setor Público

[13] ISQM 1, *Gestão da Qualidade para Firmas que Executem Auditorias ou Revisões a Demonstrações Financeiras ou Outros sérico de garantia de fiabilidade ou Trabalhos de Serviços Relacionados*

A ISA para LCE pode ser utilizada em trabalhos de auditoria no setor público quando se verificarem as condições previstas na secção Autoridade, constante da Parte A.

O Prefácio da ISA para LCE (parágrafos P.18 a P.21) fornece informação contextual adicional sobre as entidades do setor público. Tal como sucede com as ISAs, a ISA para LCE inclui, ao longo da norma, considerações específicas aplicáveis a entidades do setor público. Essas considerações encontram-se integradas no EEM.

Série ISA 800

Os requisitos relacionados com a série ISA 800[14] não foram incluídos na ISA para LCE, uma vez que o IAASB decidiu concentrar-se no desenvolvimento de uma norma de auditoria destinada a auditorias de conjuntos completos de demonstrações financeiras de finalidade geral de entidades menos complexas (LCE). Contudo, o Prefácio (parágrafo P.2) reconhece que a ISA para LCE pode ser adaptada, quando necessário, às circunstâncias de um trabalho que envolva a auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade especial, ou a auditoria de uma única demonstração financeira, ou de um elemento, conta ou rubrica específica de uma demonstração financeira, desde que a entidade satisfaça a definição de LCE, conforme estabelecida na Parte A.

3. Parte A, Autoridade

A Parte A descreve as entidades para as quais a norma pode ser utilizada.

As decisões relativas à utilização obrigatória ou permitida da ISA para LCE nas diferentes jurisdições competem às autoridades legislativas e regulamentares ou a outros organismos locais competentes com autoridade para emitir normas. Ao nível do trabalho de auditoria, o sócio responsável pelo trabalho determina se a utilização da ISA para LCE é apropriada, de acordo com as políticas ou procedimentos da firma e com a Parte A (ver ISA para LCE, parágrafo 4.3.1). Caso a ISA para LCE seja utilizada em trabalhos de auditoria que não se enquadrem nas situações previstas na Parte A, o auditor não pode declarar, no seu relatório, a conformidade com a ISA para LCE.

A Orientação Suplementar sobre Autoridade fornece informação adicional que poderá ser útil na adoção e implementação da ISA para LCE. Esta orientação pode ser particularmente útil para:

- Autoridades legislativas ou regulamentares, ou outros organismos locais competentes com autoridade para emitir normas (tais como reguladores ou entidades de supervisão, organismos nacionais ou jurisdicionais de normalização, organizações profissionais de contabilidade ou outras entidades com competência para definir normas de auditoria), na determinação da utilização permitida da ISA para LCE numa determinada jurisdição.
- Firmas de auditoria, na elaboração de políticas ou procedimentos relacionados com a utilização da ISA para LCE.
- Equipas de trabalho ou auditores, na determinação de se a norma é apropriada para utilização num trabalho específico de auditoria, durante a fase de aceitação ou continuação do cliente.

4. Parte 1, Conceitos Fundamentais, Princípios Gerais e Requisitos Transversais

A Parte 1 estabelece os conceitos fundamentais, os princípios gerais e os requisitos transversais a aplicar ao longo de toda a auditoria, incluindo:

[14] A série ISA 800 inclui: ISA 800 (Revista) – *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais de Finalidade Especial*; ISA 805 (Revista) – *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Isoladas e de Elementos, Contas ou Rubricas Específicas de uma Demonstração Financeira*; ISA 810 (Revista) – *Trabalhos para Relatar sobre Demonstrações Financeiras Resumidas*.

- Data de entrada em vigor.
- Requisitos éticos relevantes e gestão da qualidade ao nível da firma.

  Os requisitos éticos relevantes compreendem, normalmente, as disposições do Código IESBA, aplicáveis a uma auditoria de demonstrações financeiras, em conjunto com requisitos nacionais que possam ser mais restritivos.

  A norma exige que o sócio responsável pelo trabalho seja membro de uma firma que aplique as Normas Internacionais de Gestão da Qualidade (ISQM), ou requisitos nacionais que sejam, pelo menos, igualmente exigentes.
- Objetivos globais do auditor na realização de uma auditoria de demonstrações financeiras utilizando a ISA para LCE.
- Requisitos transversais que exigem ao auditor o exercício de julgamento profissional e de ceticismo profissional no planeamento e na execução da auditoria.
- Requisitos transversais a aplicar ao longo de toda a auditoria relativamente às responsabilidades do auditor relacionadas com fraude, leis e regulamentos e partes relacionadas. Outras partes da ISA para LCE incluem requisitos mais específicos sobre estes temas (por exemplo, a identificação e avaliação dos riscos na Parte 6 ou a resposta aos riscos avaliados na Parte 7).
- Requisitos gerais relativos às comunicações com a gestão e com os encarregados da governação. Outras partes da ISA para LCE contêm igualmente requisitos específicos de comunicação relevantes.

5. Parte 2, Prova de Auditoria e Documentação

A Parte 2 estabelece requisitos gerais relativos a:

- Obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada, incluindo requisitos sobre a informação a ser utilizada como prova de auditoria. Outras partes da ISA para LCE incluem igualmente requisitos mais específicos relacionados com a prova de auditoria.
- Documentação. As orientações apresentadas abaixo desenvolvem determinados aspetos dos requisitos de documentação constantes da ISA para LCE.

A abordagem à documentação na ISA para LCE é a mesma que a abordagem à documentação nas ISAs.

Os requisitos de documentação incluem, na Parte 2, princípios transversais assentes no pressuposto de que a documentação deve ser suficiente para permitir que um auditor experiente, sem qualquer experiência prévia do trabalho de auditoria, compreenda a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria realizados, os resultados dos procedimentos de auditoria e a prova de auditoria obtida, as matérias significativas surgidas durante a auditoria e as respetivas conclusões e os julgamentos profissionais significativos efetuados para alcançar essas conclusões.

As diferentes Partes da ISA para LCE contêm requisitos específicos de documentação relevantes, da mesma forma que as ISAs individuais, para além da ISA 230, contêm requisitos de documentação mais específicos, os quais devem ser cumpridos adicionalmente aos requisitos gerais de documentação estabelecidos na Parte 2.

Um extrato de todos os requisitos de documentação constantes da ISA para LCE encontra-se incluído no **Apêndice 2**.

Como a Proporcionalidade é Tratada

A documentação foi uma das áreas em que as partes interessadas do IAASB mais solicitaram uma abordagem proporcional. Por esse motivo, a Parte 2 da ISA para LCE inclui orientação destinada a clarificar a forma de aplicar os requisitos gerais de documentação de maneira adequadamente proporcional. Adicionalmente, considerando que os requisitos da ISA para LCE foram concebidos de forma proporcional às circunstâncias de uma auditoria de uma LCE, espera-se que a documentação resultante seja igualmente mais proporcional.

Documentação da Conformidade com a ISA para LCE EEM no 2.4.1

A documentação de auditoria proporciona evidência de que a auditoria foi realizada em conformidade com a ISA para LCE. Contudo, não é necessário nem praticável que o auditor documente todas as matérias consideradas ou todos os julgamentos profissionais efetuados durante uma auditoria. Além disso, não é necessário que o auditor documente separadamente (por exemplo, através de uma lista de verificação) a conformidade com matérias cuja observância já é demonstrada pelos documentos incluídos no arquivo de auditoria.

Exemplos:

- A existência de uma carta de contratação assinada no arquivo de auditoria demonstra que o auditor acordou os termos do trabalho de auditoria com a gestão ou, quando apropriado, com os encarregados da governação.
- Um relatório do auditor contendo uma opinião modificada apropriada sobre as demonstrações financeiras demonstra que o auditor cumpriu o requisito de expressar uma opinião modificada nas circunstâncias especificadas na ISA para LCE.
- Relativamente aos requisitos que se aplicam de forma geral ao longo da auditoria, poderá haver diversas formas de demonstrar a respetiva conformidade no arquivo de auditoria, tais como:
  - Quando a prova de auditoria obtida inclui elementos que corroboram e contradizem as asserções da gestão relacionadas com estimativas contabilísticas, a documentação da forma como o auditor avaliou essa prova, incluindo os julgamentos profissionais efetuados ao concluir sobre a suficiência e adequação da prova de auditoria obtida, pode constituir evidência do exercício do ceticismo profissional pelo auditor, em conformidade com a ISA para LCE.
  - A documentação da participação do sócio responsável pelo trabalho nas discussões da equipa de trabalho pode contribuir para evidenciar que esse sócio assumiu a responsabilidade pela direção e supervisão da equipa de trabalho.

6. Parte 3, Gestão da Qualidade do Trabalho

A Parte 3 estabelece as responsabilidades do sócio responsável pelo trabalho na gestão e obtenção da qualidade do trabalho de auditoria.

Diferença de Opinião ou Matérias Difíceis ou Contenciosas EEM no 3.2.9

Podem surgir diferenças de opinião no seio da equipa de trabalho, entre a equipa de trabalho e o revisor da qualidade do trabalho, ou ainda com indivíduos que desempenham atividades no âmbito do sistema de gestão da qualidade da firma, tais como os responsáveis pela prestação de consultas. Além disso, durante a auditoria podem ser identificadas matérias difíceis ou contenciosas que exijam a realização de consultas de acordo com as políticas ou procedimentos relevantes da firma.

Ao considerar matérias relacionadas com diferenças de opinião ou matérias difíceis ou contenciosas, o auditor poderá realizar procedimentos adicionais e identificar novas informações ou obter prova de auditoria adicional que seja inconsistente com a determinação inicial de utilizar a ISA para LCE. Por

exemplo, poderá chegar ao conhecimento do auditor que a matéria contenciosa resulta de uma alteração nas atividades empresariais da entidade, originando riscos de negócio significativos e generalizados. Tal poderá evidenciar matérias ou circunstâncias complexas que não sejam consistentes com as características qualitativas estabelecidas na Parte A para a utilização da ISA para LCE. Por conseguinte, ao considerar matérias relacionadas com diferenças de opinião ou matérias difíceis ou contenciosas, o sócio responsável pelo trabalho poderá também ponderar se a utilização da ISA para LCE continua a ser apropriada.

Como a Proporcionalidade é Tratada

Ao longo da norma existem requisitos específicos aplicáveis quando existem membros da equipa de trabalho para além do sócio responsável pelo trabalho. Estes requisitos encontram-se destacados numa caixa com o título: “Considerações Quando Existem Membros da Equipa de Trabalho para Além do Sócio Responsável pelo Trabalho” e a maioria desses requisitos encontra-se na Parte 3.

7. Parte 4, Aceitação ou Continuação de um Trabalho de Auditoria e Trabalhos Iniciais de Auditoria

A Parte 4 estabelece as responsabilidades do auditor relativamente à aceitação dos termos do trabalho, incluindo a verificação de que os pré-requisitos para uma auditoria estão presentes e a determinação de que a utilização da ISA para LCE é apropriada. Esta Parte aborda igualmente os requisitos relacionados com trabalhos iniciais de auditoria, incluindo a obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os saldos de abertura.

8. Parte 5, Planeamento

A Parte 5 estabelece as responsabilidades do auditor relativamente ao planeamento da auditoria e à aplicação do conceito de materialidade no planeamento e na execução da auditoria.

Atividades de Planeamento

As atividades de planeamento incluem:

- Definir o âmbito, a oportunidade e a orientação da auditoria;
- Realizar uma discussão da equipa de trabalho;
- Cumprir as responsabilidades aplicáveis quando a informação a utilizar como prova de auditoria tiver sido preparada por um perito da gestão; e
- Determinar se será utilizado o trabalho de um perito do auditor.

Relativamente aos peritos, para além das matérias de planeamento tratadas na Parte 5 (parágrafos 5.2.9 a 5.2.12), a Parte 7 da ISA para LCE estabelece requisitos para a utilização do trabalho de um perito da gestão (parágrafo 7.4.29) e do trabalho de um perito do auditor (parágrafos 7.4.30 a 7.4.31).

A ISA para LCE não distingue entre a «estratégia global de auditoria» e o «plano de auditoria», conforme exigido pelas ISAs. Contudo, continuam a ser exigidas atividades de planeamento para assegurar que a auditoria seja realizada de forma eficaz. Na ISA para LCE, os resultados relevantes da definição de uma estratégia global de auditoria e da elaboração de um plano de auditoria foram incorporados nos requisitos relativos à definição do âmbito, oportunidade e orientação da auditoria (ver ISA para LCE, parágrafos 5.2.1 a 5.2.6).

Materialidade no Contexto de uma Auditoria 5.3.1

Os referenciais de relato financeiro discutem frequentemente o conceito de materialidade no contexto da

preparação e apresentação das demonstrações financeiras e proporcionam um quadro de referência ao auditor para a determinação da materialidade na auditoria. Embora os referenciais de relato financeiro possam abordar a materialidade utilizando terminologia diferente, geralmente explicam que:

- As distorções, incluindo omissões, são consideradas materiais se se puder razoavelmente esperar que, individualmente ou em conjunto, influenciem as decisões económicas dos utilizadores tomadas com base nas demonstrações financeiras;
- Os julgamentos sobre materialidade são efetuados à luz das circunstâncias envolventes e são influenciados pela dimensão ou pela natureza de uma distorção, ou por uma combinação de ambas; e
- Os julgamentos acerca das matérias que são materiais para os utilizadores das demonstrações financeiras baseiam-se na consideração das necessidades comuns de informação financeira dos utilizadores enquanto grupo. Não é considerado o possível efeito das distorções em utilizadores individuais específicos, cujas necessidades podem variar significativamente.

A determinação da materialidade pelo auditor é uma questão de julgamento profissional e é influenciada pela perceção do auditor relativamente às necessidades de informação financeira dos utilizadores das demonstrações financeiras. Neste contexto, é razoável que o auditor pressuponha que os utilizadores:

- Possuem um conhecimento razoável das atividades empresariais, económicas e contabilísticas e estão dispostos a analisar a informação contida nas demonstrações financeiras com diligência razoável;
- Compreendem que as demonstrações financeiras são preparadas, apresentadas e auditadas com base em níveis de materialidade;
- Reconhecem as incertezas inerentes à mensuração de quantias baseadas na utilização de estimativas, julgamento profissional e consideração de acontecimentos futuros; e
- Tomam decisões económicas razoáveis com base na informação contida nas demonstrações financeiras.

Utilização de um Referencial para Determinar a Materialidade 5.3.1

A ISA para LCE, no parágrafo 5.3.1, exige que o auditor determine a materialidade para as demonstrações financeiras consideradas como um todo. Embora a determinação da materialidade pelo auditor seja uma questão de julgamento profissional e não um exercício mecânico, é frequente aplicar-se uma percentagem a um referencial selecionado como ponto de partida para determinar a materialidade das demonstrações financeiras como um todo.

Exemplos:

Os fatores que podem influenciar a identificação de um referencial apropriado incluem os seguintes:

- **Elementos relevantes das demonstrações financeiras**. Com base nos utilizadores mais prováveis das demonstrações financeiras (por exemplo, proprietários da entidade e encarregados da governação, instituições financeiras, franchisadores, principais financiadores, empregados, clientes, credores ou organismos e departamentos governamentais), quais são os principais elementos das demonstrações financeiras que serão do interesse desses utilizadores (por exemplo, ativos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos)?
- **Foco principal dos utilizadores**. Que informação contida nas rubricas das demonstrações financeiras é suscetível de atrair a atenção dos utilizadores? Por exemplo, utilizadores

interessados em:

- Avaliar o desempenho financeiro tenderão a concentrar-se nos resultados, réditos ou ativos líquidos;
- Avaliar os recursos utilizados para alcançar determinados objetivos tenderão a concentrar-se na natureza e extensão dos rendimentos e dos gastos.

- **Natureza da entidade**. Qual é a natureza da entidade, em que fase do seu ciclo de vida se encontra (por exemplo, crescimento, maturidade ou declínio) e qual é o setor e o ambiente económico em que opera?
- **Financiamento.** Como é financiada a entidade? Se a entidade for financiada exclusivamente através de dívida, em vez de capital próprio, os utilizadores poderão atribuir maior relevância aos ativos dados em garantia e aos direitos sobre esses ativos do que aos resultados da entidade.
- **Volatilidade.** Qual o grau de volatilidade do referencial selecionado? Se o referencial escolhido apresentar flutuações significativas, poderá não constituir uma base apropriada para determinar a materialidade.

A determinação da percentagem a aplicar a um referencial selecionado envolve o exercício de julgamento profissional. Existe uma relação entre a percentagem utilizada e o referencial escolhido, de tal modo que uma percentagem aplicada ao resultado antes de impostos das operações continuadas será normalmente superior a uma percentagem aplicada ao rédito total. Por exemplo, o auditor poderá considerar apropriado utilizar cinco por cento do resultado antes de impostos das operações continuadas para uma entidade com fins lucrativos, enquanto poderá considerar apropriado utilizar um por cento do rédito total ou dos gastos totais para uma entidade sem fins lucrativos. Todavia, percentagens mais elevadas ou mais reduzidas poderão ser consideradas apropriadas em função das circunstâncias.

Como Determinar a Materialidade de Execução 5.3.3

A determinação da materialidade de execução não constitui um simples cálculo mecânico e envolve o exercício de julgamento profissional. A materialidade de execução é, pela sua natureza, fixada num valor inferior à materialidade para as demonstrações financeiras consideradas como um todo, o que normalmente resulta na realização de mais trabalho de auditoria. Todavia, tal é necessário para reduzir para um nível adequadamente baixo a probabilidade de que a soma das distorções não corrigidas e não detetadas exceda a materialidade para as demonstrações financeiras consideradas como um todo (ou, quando aplicável, os níveis de materialidade estabelecidos para determinadas classes de transações, saldos de contas ou divulgações).

A materialidade de execução é concebida para:

- Assegurar que sejam detetadas distorções que, embora individualmente inferiores à materialidade para as demonstrações financeiras consideradas como um todo (ou aos níveis de materialidade definidos para determinadas classes de transações, saldos de contas ou divulgações, quando aplicável), possam ser relevantes quando consideradas em conjunto; e
- Proporcionar uma margem de segurança para possíveis distorções não detetadas. Esta margem situa-se entre o montante agregado das distorções detetadas mas não corrigidas e a materialidade para as demonstrações financeiras consideradas como um todo (ou os níveis de materialidade definidos para determinadas classes de transações, saldos de contas ou divulgações, quando aplicável).

A percentagem a aplicar à materialidade para as demonstrações financeiras consideradas como um todo (ou aos níveis de materialidade estabelecidos para determinadas classes de transações, saldos de contas

ou divulgações, quando aplicável) é influenciada pela compreensão que o auditor tem da entidade e pela natureza e extensão das distorções identificadas em auditorias anteriores, bem como pelas expectativas do auditor relativamente à ocorrência de distorções no período corrente.

9. Parte 6, Identificação e Avaliação dos Riscos

A Parte 6 estabelece requisitos relativos a:

- Obter compreensão dos aspetos relevantes da entidade, incluindo a entidade e o seu ambiente, o referencial de relato financeiro aplicável e o sistema de controlo interno da entidade.
- Identificar e avaliar os riscos de distorção material.
- Avaliar se continua a ser apropriada a utilização da ISA para LCE.

Como a Proporcionalidade é Tratada

A proporcionalidade é tratada ao longo de toda a ISA para LCE, mas particularmente na Parte 6. Esta Parte aborda a proporcionalidade considerando que o sistema de controlo interno de uma LCE é, de um modo geral, mais simples e menos formalizado do que o de entidades maiores e mais complexas. Conforme explicado na secção «Principais Diferenças entre a ISA para LCE e as ISAs Correspondentes», constante do Apêndice 1, existem requisitos das ISAs que não foram refletidos na ISA para LCE por terem sido considerados desnecessários, atendendo à natureza e às circunstâncias típicas de uma LCE. Na Parte 6, a proporcionalidade é tratada da seguinte forma:

- Compreensão do Sistema de Controlo Interno da Entidade
    - A forma de trabalho prevista para obter uma compreensão e avaliar o processo de avaliação do risco da entidade e o processo de monitorização do sistema de controlo interno da entidade é a indagação. Tal deve-se ao facto de a indagação ter sido considerada suficiente e proporcional para uma LCE típica e permitir fundamentar adequadamente a apreciação global dos riscos de distorção material e das deficiências de controlo, conforme descrito na Parte 6 (ver parágrafo 6.3.1(a) e (c)).
    - A lista detalhada das matérias a compreender relativamente ao ambiente de controlo, constante do parágrafo 21 da ISA 315 (Revista 2019)[15], é apresentada como EEM no âmbito do parágrafo 6.3.7 da ISA para LCE, dado que nem todas as matérias incluídas na ISA 315 (Revista 2019) são relevantes para uma LCE típica. Ao incluir estas matérias no EEM, o auditor poderá ainda considerá-las quando apropriado, mas reduz-se a necessidade de fornecer documentação detalhada relativamente a todos esses aspetos.
    - O requisito relativo ao sistema de informação e comunicação da entidade, previsto no parágrafo 25 da ISA 315 (Revista 2019), foi adaptado na ISA para LCE para ser mais direto e centrar-se no processo da entidade para preparar as suas demonstrações financeiras (parágrafos 6.3.8 e 6.3.10).
- Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material
    - Os requisitos separados constantes dos parágrafos 28 a 31 da ISA 315 (Revista 2019), relativos à identificação e avaliação dos riscos de distorção material e à determinação das asserções relevantes e das correspondentes classes significativas de transações, saldos de contas e divulgações, foram combinados num único requisito no parágrafo 6.4.1 da ISA para LCE dado que estas matérias são normalmente tratadas de forma mais direta e simultânea numa auditoria

[15] IAS 315 (Revista 2019). Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material

de uma LCE.

Ambiente de Tecnologias da Informação (TI) de uma LCE 6.3.8

Compreensão do Processo da Entidade para Preparar as suas Demonstrações Financeiras, Incluindo o Ambiente de TI

Os sistemas de informação e os processos de negócio relacionados das LCEs tendem a ser menos sofisticados do que os das entidades que não são LCEs e, normalmente, envolvem um ambiente de tecnologias da informação (TI) menos complexo. No entanto, a importância do sistema de informação mantém-se inalterada. As LCEs com um envolvimento direto da gestão podem não necessitar de descrições extensas dos procedimentos contabilísticos, de registos contabilísticos sofisticados ou de políticas formalmente documentadas. Consequentemente, a compreensão dos aspetos relevantes do sistema de informação da entidade poderá exigir um esforço menor numa auditoria de uma LCE e envolver um recurso mais significativo à indagação do que à observação ou à inspeção de documentação. Todavia, a obtenção dessa compreensão continua a ser importante para proporcionar uma base adequada para a conceção de procedimentos adicionais de auditoria e pode igualmente ajudar o auditor a identificar e avaliar os riscos de distorção material.

A obtenção de uma compreensão do ambiente de TI da entidade poderá ser mais facilmente alcançada quando a LCE utiliza software comercial e quando a entidade não dispõe de acesso ao código-fonte para efetuar alterações aos programas. Essas entidades poderão não dispor de recursos dedicados de TI, mas poderão ter uma pessoa com funções de administração responsável pela atribuição de acessos aos colaboradores ou pela instalação de atualizações disponibilizadas pelo fornecedor das aplicações informáticas. As matérias específicas que o auditor poderá considerar para compreender a natureza de um programa de software contabilístico comercial, que poderá constituir a única aplicação informática utilizada pela LCE no seu sistema de informação, incluem:

- O grau em que o software está estabelecido no mercado e possui reputação de fiabilidade;
- O grau em que a entidade pode modificar o código-fonte do software, de forma a incluir módulos adicionais (add-ons) no software base ou efetuar alterações diretas aos dados;
- A natureza e extensão das modificações efetuadas ao software. Embora a entidade possa não conseguir alterar o código-fonte do software, muitos programas permitem configurações parametrizáveis (por exemplo, a definição ou alteração de parâmetros de relato). Estas configurações normalmente não envolvem alterações ao código-fonte; contudo, ao considerar a completude e exatidão da informação produzida pelo software e utilizada como prova de auditoria, o auditor poderá avaliar o grau em que a entidade consegue configurar o software;
- O grau em que os dados relacionados com a preparação das demonstrações financeiras podem ser diretamente acedidos (isto é, acesso direto à base de dados sem recurso à aplicação informática) e o volume de dados processado. Quanto maior for o volume de dados, maior poderá ser a necessidade de controlos que assegurem a manutenção da integridade desses dados, incluindo controlos gerais de TI relacionados com acessos não autorizados e alterações aos dados.

Compreensão das Atividades de Controlo da Entidade, Incluindo os Controlos Gerais de TI 6.3.12-6.3.13

A extensão da compreensão, por parte do auditor, dos processos de TI, incluindo o grau em que a entidade possui controlos gerais de TI implementados, variará em função da natureza e das circunstâncias da entidade e do respetivo ambiente de TI, bem como da natureza e extensão dos controlos identificados pelo auditor. O número de aplicações informáticas sujeitas a riscos decorrentes da utilização

de TI também variará em função destes fatores.

Exemplos:

- Uma entidade que utilize software comercial e não possua acesso ao respetivo código-fonte para efetuar alterações aos programas dificilmente terá um processo formal de gestão de alterações aos programas. Contudo, poderá possuir processos ou procedimentos para configurar o software (por exemplo, o plano de contas, parâmetros de relato ou limites predefinidos). Além disso, a entidade poderá ter processos ou procedimentos para gerir os acessos à aplicação (por exemplo, através de um indivíduo designado com privilégios administrativos no software comercial). Nestas circunstâncias, é pouco provável que a entidade possua, ou necessite de possuir, controlos gerais de TI formalizados.
- Quando a gestão não depende de controlos automatizados ou de controlos gerais de TI para processar transações ou manter os dados, e o auditor não identificou quaisquer controlos automatizados ou outros controlos de processamento da informação (ou quaisquer controlos que dependam de controlos gerais de TI), o auditor poderá planear testar diretamente qualquer informação produzida pela entidade que envolva TI e poderá não identificar quaisquer aplicações informáticas sujeitas a riscos decorrentes da utilização de TI.

Exemplo de Riscos Decorrentes da Utilização de TI e dos Correspondentes Controlos Gerais de TI

O auditor poderá identificar alguns controlos automatizados relacionados com o único programa de software comercial não complexo utilizado pela LCE para efeitos de relato financeiro, o qual contém relatórios padronizados gerados pela própria aplicação. A LCE não possui capacidade para alterar o programa, dado não ter acesso ao respetivo código-fonte. A infraestrutura tecnológica que suporta a aplicação informática consiste numa única rede, um único sistema operativo e uma única base de dados. As operações de TI não incluem procedimentos automatizados de cópia de segurança (backup), uma vez que as cópias de segurança são efetuadas manualmente pela equipa financeira e não existem operações de agendamento automático de tarefas. Consequentemente, o auditor identifica os processos relacionados com o controlo de acessos (e não com alterações aos programas ou operações de TI) como estando sujeitos a riscos decorrentes da utilização de TI. O auditor identifica os seguintes riscos decorrentes da utilização de TI e os respetivos controlos gerais de TI destinados a mitigar esses riscos:

Processos de TI	**Exemplos de riscos decorrentes da utilização de TI**	**Exemplos de Controlos Gerais de TI**
Gestão de Acessos	Privilégios de acesso dos utilizadores: Os utilizadores possuem privilégios de acesso que excedem os necessários para desempenhar as suas funções atribuídas, o que pode originar uma inadequada segregação de funções.	A gestão aprova a natureza e a extensão dos privilégios de acesso dos utilizadores para novos acessos e alterações de acessos existentes, incluindo perfis/funções padrão das aplicações, transações críticas de relato financeiro e a segregação de funções.
		Os acessos de utilizadores que cessaram funções ou que mudaram de função são removidos ou alterados atempadamente.
		Os acessos dos utilizadores são revistos

		periodicamente.
		Os acessos com privilégios elevados (por exemplo, administradores de configuração, dados ou segurança) são autorizados e adequadamente restringidos.
	Configurações do sistema: Os sistemas não estão adequadamente configurados ou atualizados para restringir o acesso ao sistema apenas a utilizadores devidamente autorizados e apropriados.	O acesso é autenticado através de identificadores únicos de utilizador e palavras-passe, ou de outros métodos de autenticação, como mecanismo para validar que os utilizadores estão autorizados a aceder ao sistema. Os parâmetros das palavras-passe cumprem as políticas da organização ou normas do setor (por exemplo, comprimento mínimo, complexidade, expiração e bloqueio da conta após tentativas falhadas).

Os controlos identificados pelo auditor podem depender de relatórios gerados pelo sistema. As aplicações informáticas que produzem esses relatórios podem estar sujeitas a riscos decorrentes da utilização de TI. Quando adota uma abordagem substantiva à auditoria, o auditor pode decidir testar diretamente os dados de entrada e os resultados produzidos pelo processo de geração de relatórios. Nessa circunstância, o auditor poderá não identificar as aplicações informáticas relacionadas como estando sujeitas a riscos decorrentes da utilização de TI. Consequentemente, os controlos associados a esses relatórios gerados pelo sistema poderão não exigir avaliação no âmbito do processo de identificação e avaliação dos riscos.

Deficiências Significativas no Controlo Interno 6.3.14

O parágrafo 6.3.14 da ISA para LCE exige que o auditor determine se foram identificadas uma ou mais deficiências no sistema de controlo interno da entidade e, em caso afirmativo, se essas deficiências, individualmente ou em conjunto, constituem deficiências significativas. Uma deficiência significativa no controlo interno é definida como uma deficiência, ou combinação de deficiências, no controlo interno que, no julgamento profissional do auditor, tem importância suficiente para merecer a atenção dos encarregados da governação.

A importância de uma deficiência ou de uma combinação de deficiências no controlo interno depende não apenas de saber se uma distorção ocorreu efetivamente, mas também da probabilidade de ocorrência de uma distorção e da potencial magnitude dessa distorção.

Exemplos:

Os indicadores de deficiências significativas no controlo interno incluem:

- Evidência de aspetos ineficazes do ambiente de controlo, tais como:
  - Indícios de que transações significativas nas quais a gestão possui interesse financeiro não estão a ser adequadamente escrutinadas pelos encarregados da governação.
  - Identificação de fraude da gestão, independentemente de ser material ou não, que não foi prevenida pelo sistema de controlo interno da entidade.
  - Falha da gestão na implementação de ações corretivas apropriadas relativamente a deficiências significativas anteriormente comunicadas.
- Evidência de uma resposta ineficaz a riscos significativos identificados (por exemplo, inexistência de controlos sobre esses riscos).

- Distorções detetadas pelos procedimentos do auditor que não foram prevenidas, ou detetadas e corrigidas, pelo sistema de controlo interno da entidade.
- Reexpressão de demonstrações financeiras anteriormente emitidas para refletir a correção de uma distorção material resultante de erro ou fraude.
- Evidência da incapacidade da gestão para supervisionar adequadamente a preparação das demonstrações financeiras.

Risco Inerente

EEM no 6.4.1

O EEM associado ao parágrafo 6.4.1 da ISA para LCE explica que, ao avaliar o risco inerente, os fatores relacionados com a preparação da informação exigida pelo referencial de relato financeiro aplicável que afetam a suscetibilidade das asserções a distorções podem incluir complexidade, subjetividade, alteração, incerteza e suscetibilidade a distorções decorrentes de enviesamento da gestão ou de outros fatores de risco de fraude, na medida em que estes afetem o risco inerente. Estes fatores são explicados com maior detalhe a seguir.

- **Complexidade** – a complexidade resulta quer da natureza da informação, quer da forma como a informação exigida pelo referencial de relato financeiro aplicável (informação exigida) é preparada, incluindo situações em que os processos de preparação dessa informação são inerentemente mais difíceis de aplicar.

  Exemplo:
  A complexidade pode surgir quando existem múltiplas fontes potenciais de dados, com características distintas, utilizadas na elaboração de uma estimativa contabilística, quando o processamento desses dados envolve numerosas etapas inter-relacionadas ou quando, por essa razão, os dados são inerentemente mais difíceis de identificar, captar, aceder, compreender ou processar.

- **Subjetividade** – a subjetividade resulta de limitações inerentes à capacidade de preparar a informação exigida de forma objetiva, devido a limitações na disponibilidade de conhecimento ou de informação. Consequentemente, a gestão pode necessitar de efetuar escolhas ou julgamentos subjetivos quanto à abordagem apropriada a adotar e quanto à informação resultante a incluir nas demonstrações financeiras. Dado que diferentes abordagens à preparação da informação exigida podem conduzir a resultados distintos, mesmo quando os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável são corretamente aplicados, a subjetividade constitui um fator relevante na avaliação do risco inerente. À medida que aumentam as limitações de conhecimento ou de dados, aumenta também a subjetividade dos julgamentos que podem ser efetuados por indivíduos razoavelmente conhecedores e independentes e a diversidade dos possíveis resultados desses julgamentos.

- **Alteração** – a alteração resulta de acontecimentos ou condições que, ao longo do tempo, afetam o negócio da entidade ou os aspetos económicos, contabilísticos, regulamentares, setoriais ou outros elementos do ambiente em que a entidade opera, quando os efeitos desses acontecimentos ou condições se refletem na informação exigida. Tais acontecimentos ou condições podem ocorrer durante um período de relato financeiro ou entre períodos de relato financeiro.

  Exemplo:
  A alteração pode resultar de desenvolvimentos nos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, de alterações na entidade e no seu modelo de negócio ou de alterações no ambiente em que a entidade opera. Essas alterações podem afetar os pressupostos e julgamentos da

gestão, nomeadamente os relacionados com a seleção das políticas contabilísticas pela gestão, a forma como as estimativas contabilísticas são efetuadas, ou a determinação das divulgações relacionadas.

- **Incerteza** – a incerteza surge quando a informação exigida não pode ser preparada apenas com base em dados suficientemente precisos e completos que possam ser verificados através de observação direta. Nestas circunstâncias, poderá ser necessário adotar uma abordagem que aplique o conhecimento disponível para preparar a informação utilizando, na medida do possível dados observáveis suficientemente precisos e completos, e pressupostos razoáveis suportados pelos dados disponíveis mais apropriados. As restrições na disponibilidade de conhecimento ou de dados, que não se encontram sob o controlo da gestão (sujeitas, quando aplicável, a restrições de custo), constituem fontes de incerteza e os seus efeitos na preparação da informação exigida não podem ser eliminados.

Exemplo:

A incerteza de estimativa surge quando a quantia monetária exigida não pode ser determinada com precisão e o desfecho da estimativa não é conhecido antes da data em que as demonstrações financeiras são finalizadas.

- **Suscetibilidade a Distorção Devido a Enviesamento da Gestão ou a Outros Fatores de Risco de Fraude, na Medida em que Afetam o Risco Inerente** – a suscetibilidade ao enviesamento da gestão resulta de condições que criam propensão para uma falha, intencional ou não intencional, da gestão em manter a neutralidade na preparação da informação. O enviesamento da gestão está frequentemente associado a determinadas condições que podem conduzir a que a gestão não mantenha neutralidade no exercício dos seus julgamentos (indicadores de potencial enviesamento da gestão), o que pode resultar numa distorção material da informação que, caso seja intencional, poderá constituir fraude. Tais indicadores incluem incentivos ou pressões, na medida em que afetam o risco inerente (por exemplo, a motivação para atingir um determinado resultado, tal como uma meta de lucro ou um determinado rácio de capital), e oportunidades para não manter a neutralidade.

Fatores de Risco de Fraude e Riscos de Distorção Material Devido a Fraude

O parágrafo 1.5.1(a) da ISA para LCE exige que o auditor considere o risco de fraude ao identificar e avaliar os riscos de distorção material. Para esse efeito, o auditor deve avaliar se a informação obtida através dos procedimentos de identificação e avaliação dos riscos, bem como das atividades relacionadas, indica a presença de um ou mais fatores de risco de fraude.

Fatores de Risco de Fraude

6.2.4

Os fatores de risco de fraude são acontecimentos ou condições que indicam a existência de um incentivo ou pressão para cometer fraude, ou uma oportunidade para cometer fraude. Embora a presença de fatores de risco de fraude não indique necessariamente a existência de fraude, estes fatores têm estado frequentemente presentes em situações em que ocorreram fraudes e, por conseguinte, podem indicar a existência de riscos de distorção material devido a fraude. O Apêndice 4 da ISA para LCE apresenta fatores de risco de fraude relevantes para as LCE. Embora esses exemplos cubram um amplo conjunto de circunstâncias que podem ser encontradas pelos auditores, são apenas exemplos, podendo existir outros fatores de risco.

A presença de fatores de risco de fraude pode afetar a avaliação do auditor quanto ao risco inerente ou ao risco de controlo.

Relação entre os Fatores de Risco de Fraude, o Risco Inerente e o Risco de Controlo

Os fatores de risco de fraude podem:

- Afetar o risco inerente, podendo resultar de enviesamento da gestão. Podem igualmente decorrer de complexidade ou incerteza, criando oportunidades que originam suscetibilidade a distorções devido a fraude. Quando os fatores de risco de fraude se relacionam com o risco inerente, este é avaliado antes da consideração dos controlos existentes.
- Relacionar-se com acontecimentos ou condições existentes no sistema de controlo interno da entidade que proporcionem uma oportunidade para a prática de fraude e que sejam relevantes para a consideração dos controlos da entidade (isto é, relacionados com o risco de controlo), podendo igualmente constituir um indicador de que outros fatores de risco de fraude estão presentes.

Os fatores de risco de fraude que refletem uma atitude que permite a racionalização de um ato fraudulento podem não ser suscetíveis de observação direta pelo auditor. Contudo, o auditor poderá tomar conhecimento da existência dessa informação através, por exemplo, da compreensão que é obrigado a obter do ambiente de controlo da entidade.

Riscos de Distorção Material Devido a Fraude

6.4.5 e 6.4.6

O parágrafo 6.4.4 da ISA para LCE exige que o auditor determine se algum dos riscos de distorção material avaliados constitui, no seu julgamento profissional, um risco significativo. Além disso, conforme descrito no parágrafo 6.4.6, os riscos de distorção material devidos a fraude, incluindo o risco de distorção material decorrente da derrogação dos controlos pela gestão e os riscos de fraude associados ao reconhecimento do rédito, são presumidos como riscos significativos.

Asserções Relevantes e Classes de Transações, Saldos de Contas ou Divulgações Relacionadas que Podem Ser Suscetíveis a Distorções Materiais Devidas a Fraude:

- Exatidão ou valorização do rédito proveniente de contratos com clientes – o rédito proveniente de contratos com clientes pode ser suscetível a estimativas inadequadas da quantia da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente.
- Ocorrência ou classificação de gastos – os gastos podem ser suscetíveis à inclusão de gastos fictícios ou de natureza pessoal com o objetivo de minimizar impostos ou outras obrigações legais ou regulamentares.
- Existência de saldos de caixa – os saldos de caixa podem ser suscetíveis à criação de confirmações externas falsificadas ou alteradas ou de extratos bancários falsificados ou alterados.
- Valorização de saldos de contas que envolvem estimativas contabilísticas relativamente complexas – saldos de contas que incorporem estimativas contabilísticas, tais como goodwill e outros ativos intangíveis, ou a imparidade de inventários, podem ser suscetíveis a elevada incerteza de estimativa, significativa subjetividade ou enviesamento da gestão na formulação de julgamentos sobre acontecimentos ou condições futuras.
- Classificação – determinados rendimentos ou gastos podem ser suscetíveis a classificação incorreta na demonstração do rendimento integral, por exemplo, com o intuito de manipular indicadores-chave de desempenho.

Apresentação das divulgações – as divulgações podem ser suscetíveis de omissão, apresentação incompleta, ou apresentação inexata, por exemplo, podem existir divulgações relacionadas com garantias financeiras ou com cláusulas restritivas associadas a financiamentos (*debt covenants*) que não sejam apresentadas de forma adequada.

Aplicabilidade Contínua da ISA para LCE

6.5.1

O parágrafo 6.5.1 da ISA para LCE exige que o sócio responsável pelo trabalho avalie se a ISA para LCE continua a ser apropriada para a natureza e circunstâncias da entidade auditada, com base nos procedimentos realizados para identificar e avaliar os riscos de distorção material. A Secção VII.1 deste Guia aborda de forma mais ampla a responsabilidade do auditor de considerar se a ISA para LCE é, e continua a ser, apropriada para utilização.

Estimativas Contabilísticas

As demonstrações financeiras de uma LCE normalmente não incluem estimativas contabilísticas que envolvam a utilização de métodos, modelos, pressupostos ou dados complexos (ver Parte A, parágrafo A.3). Contudo, podem surgir estimativas contabilísticas de maior complexidade durante o decurso da auditoria em resultado de acontecimentos, condições ou transações inesperadas que cheguem ao conhecimento do auditor e que não eram conhecidas no momento da aceitação ou continuação do trabalho. Nestas circunstâncias, não existe necessidade de efetuar uma transição automática da ISA para LCE durante o trabalho apenas porque surgiu uma estimativa contabilística isolada ou pontual (“one-off”). O auditor terá de considerar se essa estimativa contabilística aumenta a complexidade da entidade considerada como um todo.

Exemplo:

Uma entidade pode celebrar uma única operação de swap de taxa de juro para cobrir as flutuações das taxas de juro associadas ao financiamento de um edifício. Se as restantes características qualitativas indicarem que a entidade é uma LCE, o auditor poderá continuar a considerar apropriada a utilização da ISA para LCE, dado que essa operação de swap não é típica da entidade nem das suas transações habituais e não contribui para a complexidade global da entidade. Por outro lado, se o swap estiver relacionado com as atividades principais da entidade, por exemplo para cobrir as flutuações cambiais associadas às suas exportações, tal constituirá provavelmente um indicador de complexidade mais generalizada, incompatível com a utilização da norma.

Estimativas Contabilísticas

As estimativas contabilísticas variam significativamente quanto à sua natureza, sendo a respetiva complexidade influenciada ou determinada por fatores como incerteza de estimativa[16], complexidade[17] ou subjetividade[18]. As implicações dos fatores complexidade e incerteza de estimativa na complexidade das estimativas contabilísticas são ilustradas na Figura 1 abaixo. Para simplificar, a Figura 1 inclui apenas os fatores complexidade e incerteza de estimativa. O nível mais elevado de complexidade situa-se no canto superior direito, onde existe uma combinação de elevada incerteza de estimativa e elevada complexidade

[16] A incerteza de estimativa consiste na suscetibilidade a uma falta inerente de precisão na mensuração. Surge quando a quantia monetária exigida para um item das demonstrações financeiras que é reconhecido ou divulgado nas demonstrações financeiras não pode ser mensurada com precisão através da observação direta do custo ou do preço.

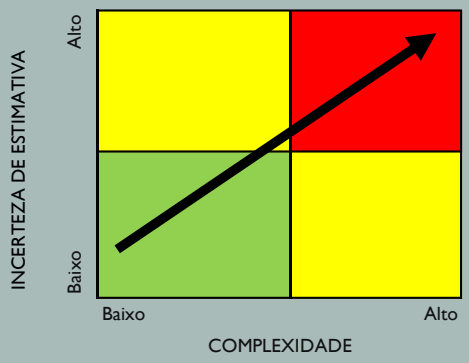
[17] A complexidade corresponde à complexidade inerente ao processo de elaboração de uma estimativa contabilística, antes da consideração dos controlos, dando origem a risco inerente. A complexidade pode surgir quando:

- Existem numerosos atributos de valorização e relações múltiplas ou não lineares entre esses atributos.
- A determinação dos valores apropriados para um ou mais atributos de valorização requer a utilização de múltiplos conjuntos de dados.
- É necessário recorrer a um maior número de pressupostos na elaboração da estimativa contabilística, ou quando existem correlações entre os pressupostos utilizados;
- Os dados utilizados são inerentemente difíceis de identificar, recolher, aceder ou compreender.

[18] A subjetividade (i.e., a subjetividade inerente ao processo de elaboração de uma estimativa contabilística, antes da consideração dos controlos) reflete as limitações inerentes do conhecimento ou dos dados razoavelmente disponíveis relativamente aos atributos de valorização.

(por exemplo, perdas de crédito esperadas ou passivos decorrentes de contratos de seguro mais complexos). Por outro lado, o canto inferior esquerdo representa estimativas contabilísticas com menor complexidade, dado que apresentam reduzida incerteza de estimativa e reduzida complexidade (por exemplo, depreciação pelo método da linha reta de ativos fixos tangíveis de curto prazo)

Figura 1. Incerteza de Estimativa e Complexidade



O IAASB debateu extensivamente a forma como as estimativas contabilísticas deveriam refletir-se na norma e acordou nos seguintes princípios fundamentais:

- As demonstrações financeiras das LCEs normalmente não incluem estimativas contabilísticas que envolvam a utilização de métodos ou modelos complexos, pressupostos complexos ou dados complexos. Em vez disso, as estimativas contabilísticas tendem a ser relativamente simples e a apresentar um menor grau de incerteza de estimativa, complexidade e subjetividade não se enquadrando, por conseguinte, no «quadrante vermelho» da Figura 1.
- A ISA para LCE deve incluir requisitos e orientação que permitam tratar situações isoladas em que possam existir estimativas contabilísticas mais complexas. Esses requisitos foram incorporados na Parte 7 da ISA para LCE.

10. Parte 7, Resposta aos Riscos Avaliados de Distorção Material

A Parte 7 estabelece requisitos relativos a:

- A conceção e implementação de respostas aos riscos avaliados de distorção material, quer ao nível das demonstrações financeiras, quer ao nível das asserções, incluindo procedimentos substantivos e testes aos controlos.
- Os procedimentos relativos a áreas de foco específicas num trabalho de auditoria (por exemplo, continuidade, estimativas contabilísticas, etc.).
- As responsabilidades do auditor pela acumulação das distorções identificadas durante a auditoria.

Imprevisibilidade como Resposta Global aos Riscos de Distorção Material Devido a Fraude 7.2.2

O parágrafo 7.2.2(b) da ISA para LCE exige que o auditor incorpore um elemento de imprevisibilidade na seleção da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria ao determinar as respostas globais destinadas a tratar os riscos avaliados de distorção material devido a fraude ao nível das demonstrações financeiras. A incorporação de um elemento de imprevisibilidade é essencial, particularmente quando indivíduos da entidade estejam familiarizados com os procedimentos de auditoria normalmente executados em trabalhos semelhantes, uma vez que poderão estar melhor posicionados para ocultar relato financeiro fraudulento ou apropriação indevida de ativos. Esses indivíduos podem

tornar-se familiarizados ou prever os procedimentos de auditoria com base em:

- informações fornecidas à gestão e, quando apropriado, aos encarregados da governação relativamente aos procedimentos de auditoria planeados e ao respetivo calendário.
- auditorias anteriores (por exemplo, conhecimento dos itens habitualmente selecionados para teste).

Exemplos:

Para além dos exemplos apresentados no EEM relativo ao parágrafo 7.2.2, a incorporação de um elemento de imprevisibilidade pode ser alcançada através de:

- Realizar testes de detalhe em áreas onde, em auditorias anteriores, o auditor efetuou apenas procedimentos analíticos substantivos.
- Executar procedimentos analíticos substantivos com maior detalhe ou utilizando limiares mais reduzidos, quando estes procedimentos sejam utilizados para aprofundar a investigação de relações incomuns ou inesperadas.
- Utilizar ferramentas e técnicas automatizadas, tais como métodos de deteção de anomalias ou técnicas estatísticas, sobre a totalidade da população, para identificar itens que requeiram investigação adicional.

Procedimentos Analíticos Substantivos

7.3.16

Quando o auditor utiliza procedimentos analíticos substantivos para obter prova de auditoria, o parágrafo 7.3.16(e) da ISA para LCE exige que o auditor investigue flutuações ou relações que sejam inconsistentes com outra informação relevante, ou divirjam significativamente dos valores esperados, através de:

- Indagação junto da gestão e obtenção de prova de auditoria apropriada que suporte as respostas da gestão; e
- Execução de outros procedimentos de auditoria, conforme necessário nas circunstâncias.

A obtenção de prova de auditoria apropriada relativa às respostas da gestão pode incluir a avaliação dessas respostas tendo em consideração a compreensão que o auditor possui da entidade e do respetivo ambiente e outra prova de auditoria obtida ao longo do trabalho de auditoria.

A necessidade de executar procedimentos de auditoria adicionais pode surgir quando, por exemplo, a gestão não consegue fornecer uma explicação ou a explicação apresentada, em conjunto com a prova de auditoria obtida para suportar a resposta da gestão, não é considerada adequada.

Amostragem em Auditoria

7.3.17-7.3.20

O parágrafo 7.3.3 da ISA para LCE exige que o auditor, ao conceber testes aos controlos e testes de detalhe, determine o método de seleção dos itens a testar que seja eficaz para atingir a finalidade do procedimento de auditoria. Esses métodos incluem seleção de todos os itens, seleção de itens específicos e amostragem em auditoria. Quando o auditor conclui que é apropriado utilizar amostragem em auditoria, é obrigado a aplicar os requisitos dos parágrafos 7.3.17 a 7.3.20 da ISA para LCE, conforme aplicáveis ao procedimento executado e aos resultados obtidos.

Para além do EEM incluído na ISA para LCE, os parágrafos seguintes clarificam determinadas matérias identificadas.

Finalidade do Procedimento de Auditoria (ver ISA para LCE, parágrafo 7.3.17(a)). A consideração pelo auditor da finalidade do procedimento de auditoria inclui uma compreensão clara do que constitui um desvio (no caso de testes aos controlos), ou uma distorção (no caso de testes de detalhe), de modo que

apenas as condições relevantes para a finalidade do procedimento de auditoria sejam incluídas na avaliação dos desvios ou na projeção das distorções.

Exemplos:

Num teste de detalhe relacionado com a existência de contas a receber, tal como a confirmação externa de saldos, os pagamentos efetuados pelo cliente antes da data da confirmação mas recebidos pela entidade pouco tempo depois dessa data não são considerados uma distorção. Da mesma forma, uma classificação incorreta entre contas de clientes não afeta o saldo total das contas a receber. Por conseguinte, poderá não ser apropriado considerar essa situação como uma distorção na avaliação dos resultados da amostra relativamente a este procedimento de auditoria específico, ainda que tal possa ter um impacto importante noutras áreas da auditoria, como por exemplo um indicador de deficiência de controlo, a avaliação do risco de fraude ou a adequação da perda por imparidade para dívidas de cobrança duvidosa.

Execução de Procedimentos de Auditoria Apropriados à Finalidade em Cada Item Selecionado (ver ISA para LCE, parágrafo 7.3.17(d)). Se o procedimento de auditoria não for aplicável ao item selecionado, o auditor é obrigado a executar o procedimento sobre um item de substituição. Se o auditor não conseguir aplicar os procedimentos de auditoria concebidos, ou procedimentos alternativos adequados, a um item selecionado, é obrigado a tratar esse item como um desvio em relação ao controlo prescrito (no caso de testes aos controlos) ou uma distorção (no caso de testes de detalhe).

Exemplos:

Necessidade de testar um item de substituição – Quando um cheque anulado é selecionado durante um teste destinado a obter prova de auditoria sobre a autorização de pagamentos, torna-se necessário executar o procedimento sobre um item de substituição. Se o auditor estiver satisfeito de que o cheque foi devidamente anulado, de modo a não constituir um desvio, deverá ser examinado um item de substituição adequadamente selecionado.

Impossibilidade de aplicar os procedimentos de auditoria concebidos – Quando a documentação relativa a um item selecionado foi perdida, o auditor fica impossibilitado de aplicar os procedimentos de auditoria concebidos a esse item.

Executar procedimentos alternativos apropriados – Quando não é recebida resposta a um pedido de confirmação positiva, um procedimento alternativo apropriado pode consistir na análise dos recebimentos subsequentes de caixa, juntamente com a obtenção de evidência sobre a respetiva origem e as rubricas que esses recebimentos se destinam a liquidar.

Avaliação dos Resultados da Amostra (ver ISA para LCE, parágrafo 7.3.20). No caso dos testes de detalhe, a distorção projetada, acrescida da distorção anómala, quando exista, representa a melhor estimativa do auditor relativamente à distorção existente na população. Quando a distorção projetada, acrescida da distorção anómala, excede a distorção tolerável, a amostra não proporciona uma base razoável para retirar conclusões sobre a população sujeita a teste. Quanto mais próxima estiver a distorção projetada acrescida da distorção anómala da distorção tolerável, maior será a probabilidade de a distorção efetiva existente na população exceder a distorção tolerável. Além disso, quando a distorção projetada for superior à expectativa de distorção utilizada pelo auditor para determinar a dimensão da amostra, o auditor poderá concluir que existe um risco de amostragem inaceitável, ou seja, o risco de a distorção efetiva da população exceder a distorção tolerável. A consideração dos resultados de outros procedimentos de auditoria auxilia o auditor na avaliação do risco de a distorção efetiva da população exceder a distorção tolerável, podendo esse risco ser reduzido mediante a obtenção de prova de auditoria adicional.

Procedimentos de Auditoria Quando é Identificado ou Suspeito um Caso de Incumprimento de Leis ou Regulamentos 7.4.27

A ISA para LCE, no parágrafo 7.4.27, estabelece requisitos a cumprir quando o auditor toma conhecimento de informação relacionada com um caso de incumprimento, ou de suspeita de incumprimento, de leis ou regulamentos. Em particular, o parágrafo 7.4.27(d) exige que o auditor avalie as implicações desse facto para outros aspetos da auditoria, incluindo a avaliação dos riscos efetuada pelo auditor, a fiabilidade das declarações escritas obtidas e que tome as medidas apropriadas. As medidas apropriadas variam consoante os factos e circunstâncias e podem incluir a obtenção de aconselhamento jurídico. A obtenção de aconselhamento jurídico pode ser apropriada quando:

- A gestão ou, quando apropriado, os encarregados da governação não fornecem informação suficiente que suporte que a entidade se encontra em conformidade com as leis e regulamentos e, no julgamento do auditor, os efeitos do incumprimento suspeito podem ser materiais para as demonstrações financeiras.
- O auditor suspeita que a gestão ou os encarregados da governação estão envolvidos no incumprimento, não existindo um nível superior de autoridade dentro da entidade, ou quando o auditor considera que a comunicação poderá não ser objeto de ação adequada ou tem dúvidas quanto à pessoa a quem deve reportar a situação.
- Leis ou regulamentos restringem a comunicação do auditor de determinadas matérias à gestão e aos encarregados da governação. Por exemplo, quando a legislação proíbe especificamente qualquer comunicação ou outra ação que possa prejudicar uma investigação por parte de uma autoridade competente relativamente a um ato ilegal efetivo ou suspeito, incluindo situações em que o auditor esteja obrigado a comunicar o incumprimento identificado ou suspeito ao abrigo de legislação relativa à prevenção do branqueamento de capitais.
- O auditor pondera retirar-se do trabalho de auditoria, quando tal seja permitido por lei ou regulamento. Por exemplo, quando a gestão ou os encarregados da governação não adotam as medidas corretivas que o auditor considera apropriadas nas circunstâncias relativas ao incumprimento identificado ou suspeito, ou quando esse incumprimento suscita dúvidas quanto à integridade da gestão ou dos encarregados da governação, mesmo que o incumprimento não seja material para as demonstrações financeiras.

11. Parte 8, Conclusão

A Parte 8 estabelece requisitos relativos a:

- Avaliação das distorções identificadas durante a auditoria.
- Procedimentos de conclusão e respetivas avaliações, incluindo procedimentos analíticos, acontecimentos subsequentes, estimativas contabilísticas, suficiência e adequação da prova de auditoria e pressuposto da continuidade.
- Obtenção de declarações escritas.
- A responsabilidade do sócio responsável pelo trabalho pela gestão e obtenção da qualidade do trabalho de auditoria.

Avaliação do Efeito das Distorções Não Corrigidas 8.2.3

A ISA para LCE, no parágrafo 8.2.3, exige que o auditor determine se as distorções não corrigidas são materiais, individualmente ou em agregado. Em particular, o parágrafo 8.2.3(a) exige que o auditor

considere a natureza das distorções, a dimensão das distorções, e as circunstâncias específicas da sua ocorrência. A natureza das distorções e as circunstâncias específicas em que ocorreram podem levar o auditor a concluir que determinadas distorções são materiais, mesmo quando se situem abaixo da materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras consideradas como um todo (ou quando aplicável, da materialidade definida para determinadas classes de transações, saldos de contas ou divulgações).

Ao determinar se as distorções não corrigidas são materiais pela sua natureza, o auditor considera tanto as distorções em quantias como as distorções nas divulgações. Essas distorções poderão ser consideradas materiais individualmente ou em combinação com outras distorções identificadas.

Exemplos:

Dependendo das distorções identificadas nas divulgações, ao determinar se as distorções não corrigidas são materiais pela sua natureza, o auditor poderá considerar se:

- Os erros identificados são persistentes ou profundas, ou
- Um conjunto de distorções identificadas diz respeito à mesma matéria e, consideradas coletivamente, podem afetar a compreensão dessa matéria por parte dos utilizadores das demonstrações financeiras.

As circunstâncias associadas a determinadas distorções podem levar o auditor a avaliá-las como materiais, individualmente ou quando consideradas em conjunto com outras distorções acumuladas durante a auditoria, mesmo que sejam inferiores à materialidade definida para as demonstrações financeiras consideradas como um todo.

Exemplos:

As circunstâncias que podem influenciar essa avaliação incluem a medida em que a distorção:

- Afeta o cumprimento de cláusulas restritivas associadas a financiamentos (*debt covenants*) ou de outros requisitos contratuais;
- Está relacionada com a seleção ou aplicação incorreta de uma política contabilística que tenha um efeito imaterial nas demonstrações financeiras do período corrente, mas que seja suscetível de ter um efeito material nas demonstrações financeiras de períodos futuros;
- Oculta uma alteração nos resultados ou noutras tendências, especialmente no contexto das condições económicas e setoriais vigentes;
- Afeta rácios utilizados para avaliar a posição financeira da entidade, os resultados das operações ou os fluxos de caixa.
- Tem o efeito de aumentar a remuneração da gestão (por exemplo, assegurando que são cumpridos os requisitos necessários para a atribuição de bónus ou de outros incentivos).
- É significativa tendo em consideração a compreensão do auditor sobre comunicações anteriores efetuadas aos utilizadores das demonstrações financeiras.
- Está relacionada com elementos que envolvem partes específicas (por exemplo, quando partes externas numa transação estão relacionadas com membros da gestão da entidade.
- Corresponde à omissão de informação que, embora não seja especificamente exigida pelo referencial de relato financeiro aplicável, é considerada pelo auditor importante para a compreensão da posição financeira, do desempenho financeiro ou dos fluxos de caixa da entidade por parte dos utilizadores das demonstrações financeiras.

Se uma distorção individual for considerada material, é pouco provável que possa ser compensada por

outras distorções. Por exemplo, se o rédito tiver sido materialmente sobreavaliado, as demonstrações financeiras, consideradas como um todo, estarão materialmente distorcidas, mesmo que o efeito dessa distorção nos resultados seja totalmente compensado por uma sobreavaliação equivalente dos gastos. Pode ser apropriado compensar distorções dentro do mesmo saldo de conta ou da mesma classe de transações. Contudo, antes de concluir que a compensação de distorções, ainda que imateriais, é apropriada, deve ser considerado o risco de existirem distorções adicionais não detetadas.

A determinação de se uma distorção de classificação é material envolve a avaliação de considerações qualitativas, tais como o efeito da distorção de classificação sobre cláusulas restritivas associadas a financiamentos (*debt covenants*) ou outros requisitos contratuais, o efeito sobre rubricas individuais ou subtotais, o efeito sobre rácios-chave. Podem existir circunstâncias em que o auditor conclua que uma distorção de classificação não é material no contexto das demonstrações financeiras consideradas como um todo, mesmo quando exceda o nível ou os níveis de materialidade utilizados na avaliação de outras distorções. Por exemplo, uma classificação incorreta entre rubricas do balanço poderá não ser considerada material no contexto das demonstrações financeiras consideradas como um todo quando o montante da classificação incorreta é reduzido em comparação com a dimensão das rubricas do balanço afetadas e a classificação incorreta não afeta a demonstração dos resultados nem quaisquer rácios-chave.

Indicação de Fraude 7.5.4

Se o auditor identificar uma distorção durante a auditoria, o parágrafo 7.5.4 da ISA para LCE exige que o auditor avalie se essa distorção constitui um indício de fraude e, caso tal indício exista, determine as implicações para outros aspetos da auditoria, mesmo que a dimensão da distorção não seja material relativamente às demonstrações financeiras.

Ao considerar as implicações das distorções em classes de transações, saldos de contas e divulgações, o auditor exerce ceticismo profissional em conformidade com o parágrafo 1.4.4 da ISA para LCE.

Exemplos:

Dependendo das circunstâncias, as distorções nas divulgações podem também constituir um indício de fraude e, por exemplo, resultar de:

- Divulgações enganadoras resultantes de enviesamento nos julgamentos efetuados pela gestão.
- Divulgações extensas, repetitivas ou pouco informativas, concebidas para dificultar uma compreensão adequada das matérias apresentadas nas demonstrações financeiras.

Considerações Específicas para Entidades do Setor Público 7.5.4

No caso de uma auditoria a uma entidade do setor público, a avaliação de se uma distorção é material pode também ser influenciada pelas responsabilidades do auditor estabelecidas por lei, regulamento ou outra autoridade competente para comunicar matérias específicas, incluindo, por exemplo, fraude. Além disso, questões como o interesse público, a responsabilização (*accountability*), a probidade e a necessidade de assegurar uma fiscalização legislativa eficaz, podem influenciar a avaliação de se um determinado assunto é material em virtude da sua natureza. Tal verifica-se particularmente no caso de matérias relacionadas com o cumprimento de leis, regulamentos ou outras disposições legais ou regulamentares.

12. Parte 9, Formação da Opinião e Relato

A Parte 9 estabelece os requisitos relativos a:

- Formação da opinião, incluindo os diferentes tipos de opinião de auditoria,
- Conteúdo do relatório do auditor,
- Informação comparativa e outra informação.

O relatório do auditor é o principal meio de comunicação com os utilizadores previstos das demonstrações financeiras auditadas. Por esse motivo, o IAASB entende que o relatório do auditor exigido pela ISA para LCE deve fornecer essencialmente a mesma informação que um relatório emitido ao abrigo das ISAs, assegurando simultaneamente transparência adequada quanto à norma ou normas utilizadas na realização da auditoria. Estas necessidades tiveram de ser equilibradas com o objetivo de manter a ISA para LCE compreensível e concisa.

O IAASB incorporou os requisitos de relato de forma clara e concisa, consistente com os princípios utilizados na incorporação dos requisitos provenientes das restantes ISAs. A Parte 9 da ISA para LCE apresenta os requisitos de relato através da seguinte abordagem:

- Fornecimento de um conteúdo e formato específicos para um relatório de auditoria sem modificações (ver Parte 9.4). Apenas são permitidos desvios ao texto do relatório quando exigidos por lei ou regulamento, ou quando a opinião ou o relatório tenham de ser modificados em resposta às circunstâncias específicas do trabalho.
- Utilização de tabelas para apresentar os requisitos relacionados com as circunstâncias que podem conduzir à modificação do relatório e o texto que pode ser utilizado quando essas modificações ocorrem (ver Parte 9.5).
- Utilização de tabelas para apresentar a forma e o conteúdo relacionados com parágrafos de Ênfases, parágrafos de Outras Matérias, incerteza material relacionada com a continuidade, parágrafos relativos a outra informação (ver Partes 9.6 e 9.8).
- Inclusão dos requisitos sob a forma de texto normativo, quando a apresentação não seja especificamente determinada da forma acima descrita (Partes 9.4 a 9.8, conforme aplicável).

O IAASB considera que esta forma de apresentação é consistente com a conceção da norma, apropriada para as circunstâncias de uma auditoria de uma LCE e que inclui todos os requisitos normalmente relevantes para esse tipo de auditorias. Além disso, o IAASB entende que a existência de um formato padronizado para o relatório do auditor facilita a utilização da norma e promove uma maior consistência na sua aplicação.

A Orientação Suplementar do Relato do Auditor fornece orientação adicional aos auditores relativamente às modificações ao relatório do auditor quando utilizam a ISA para LCE, nomeadamente sobre:

- Diversos elementos do relatório do auditor,
- Modificações à opinião constante do relatório do auditor,
- Utilização de parágrafos de Ênfase de Matéria no relatório do auditor,
- Utilização de parágrafos de Outra Matéria no relatório do auditor,
- Relato sobre Outra Informação,
- Relato sobre uma incerteza material relacionada com a continuidade.

13. Parte 10, Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos

A Parte 10 estabelece considerações especiais aplicáveis a uma auditoria de demonstrações financeiras

de grupo (auditoria de grupo). Os requisitos da Parte 10 acrescem aos requisitos constantes das restantes Partes da ISA para LCE. Todas as outras Partes da ISA para LCE aplicam-se igualmente a uma auditoria de grupo. Os requisitos e a orientação da Parte 10 remetem para, ou desenvolvem, a aplicação das restantes Partes da ISA para LCE no contexto de uma auditoria de grupo.

Como a Proporcionalidade é Tratada

Os requisitos relativos às auditorias de grupo foram incluídos numa Parte autónoma da norma, em vez de serem integrados nas secções correspondentes das restantes Partes da ISA para LCE. Esta abordagem permite que a estrutura principal da norma permaneça mais simples e fácil de utilizar, especialmente para auditorias que não sejam auditorias de grupo.

Além disso, esta solução facilita aos auditores de grupos a identificação de todos os requisitos adicionais relevantes e permite de forma mais simples a exclusão da Parte 10, caso uma jurisdição decida não permitir a utilização da norma para auditorias de grupo.

IX. MATERIAL DISPONÍVEL PARA ADOÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO

Para além deste Guia de Implementação pela Primeira Vez, foram publicados os seguintes materiais para apoiar a adoção e a implementação da ISA para LCE:

- Base para as Conclusões (Basis for Conclusions);
- Ficha Informativa (Fact Sheet);
- Orientação Suplementar sobre Relato do Auditor (Auditor Reporting Supplemental Guidance);
- Orientação Suplementar sobre Autoridade (Authority Supplemental Guidance);
- Guia de Adoção (Adoption Guide);
- Perguntas Frequentes (Frequently Asked Questions – FAQ);
- Apresentação Geral da Norma (Overview Presentation Deck);
- Série de Vídeos "Navigating the ISA for LCE", composta por três vídeos que explicam:
    - os objetivos, benefícios e características distintivas da ISA para LCE em comparação com o conjunto completo das ISAs;
    - as condições em que a norma pode ser aplicada, incluindo o papel das autoridades legislativas e regulamentares;
    - os princípios subjacentes à conceção da norma, a sua estrutura e a organização do seu conteúdo;
- Webinar, que explica a finalidade da norma, a sua autoridade, estrutura e benefícios associados.

Todos estes materiais encontram-se publicados no sítio do IAASB: iaasb.org/ISAforLCE

Apêndice 1

Comparação com as ISAs

Tal como as ISAs, a ISA para LCE estabelece requisitos que, considerados em conjunto, constituem as normas que orientam o trabalho do auditor no cumprimento dos seus objetivos globais. O cumprimento desses requisitos destina-se a apoiar o auditor na obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada como base para as suas conclusões e para a emissão de uma opinião com garantia razoável.

O IAASB utilizou os requisitos nucleares das ISAs como base para os requisitos da ISA para LCE, adaptando-os às características e circunstâncias típicas de uma auditoria de LCE. Consulte as Secções III.3 e V.1 e V.2 deste Guia, que descrevem, respetivamente, os princípios de conceção da ISA para LCE e as principais semelhanças e diferenças em relação às ISA.

Embora a ISA para LCE seja baseada nos requisitos fundamentais das ISAs, não inclui quaisquer requisitos relacionados com:

1. Procedimentos ou matérias tipicamente relevantes para entidades cotadas, incluindo o relato sobre informação por segmentos (ISA 501)[19] ou as Matérias Relevantes de Auditoria (ISA 701)[20].
2. Situações em que o auditor pretende utilizar o trabalho da função de auditoria interna (ISA 610 (Revista 2013)), dado que essa circunstância normalmente não é aplicável a uma auditoria de uma LCE.
3. Situações em que o auditor pretende utilizar um relatório emitido por um auditor de serviço relativamente a uma organização de serviços (ISA 402), quer como prova sobre a conceção e implementação dos controlos nessa organização (ou seja, um relatório do tipo 1 ou tipo 2), quer como prova de que os controlos na organização de serviços estão a funcionar eficazmente (ou seja, um relatório do tipo 2), uma vez que estas circunstâncias normalmente não são aplicáveis a uma auditoria de uma LCE.

Para além das diferenças resultantes das três matérias referidas no parágrafo anterior, quando se comparam os requisitos das ISAs com os da ISA para LCE, as diferenças podem ser agrupadas nas seguintes categorias:

1. Requisitos da ISA para LCE que não têm equivalente nas ISAs.
2. Requisitos das ISAs que não têm equivalente na ISA para LCE.
3. Requisitos equivalentes nas ISAs e na ISA para LCE que prosseguem a mesma finalidade, embora a sua redação ou estrutura seja diferente.
4. Requisitos da ISA para LCE que combinam múltiplos requisitos das ISAs.
5. Requisitos apresentados em múltiplos parágrafos na ISA para LCE (e, quando apropriado, em diferentes Partes) que correspondem a um único parágrafo das ISAs.

Para cada Parte da norma, as principais diferenças resultantes das categorias 1 e 2 são explicadas nas secções seguintes.

As diferenças enquadradas na categoria 3 resultam, na sua maioria, da necessidade de adaptar os requisitos da ISA para LCE à natureza e às circunstâncias típicas de uma auditoria de uma LCE. Não se espera que estas diferenças alterem as ações do auditor nem os resultados alcançados quando aplicadas nas mesmas circunstâncias.

[19] ISA 501, Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados
[20] ISA 701, Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente

Exemplo:

A ISA para LCE, no parágrafo 8.4.2, baseia-se no parágrafo 7(d) da ISA 560[21]. A referência a "últimas demonstrações financeiras intercalares subsequentes" constante do parágrafo 7(d) da ISA 560 foi alterada para uma referência mais geral a "informação financeira mensal ou trimestral" no parágrafo 8.4.2 da ISA para LCE, uma vez que é pouco provável que uma LCE emita demonstrações financeiras intercalares.

As diferenças enquadradas na categoria 4 destinam-se principalmente a melhorar a legibilidade e a compreensibilidade da ISA para LCE, através da combinação de requisitos semelhantes existentes nas ISAs. Não se espera que estas diferenças alterem as ações do auditor nem os resultados obtidos quando aplicadas nas mesmas circunstâncias.

Exemplo:

O parágrafo 1.6.2 da ISA para LCE baseia-se nos requisitos constantes do parágrafo 44 da ISA 240[22] e do parágrafo 29 da ISA 250 (Revista)[23].

As diferenças enquadradas na categoria 5 resultam principalmente de alterações destinadas a melhorar a legibilidade e a compreensibilidade da ISA para LCE ou a refletir a sua estrutura e formato (por exemplo, a sequência lógica das Partes da norma). Não se espera que estas diferenças alterem as ações do auditor nem os resultados obtidos quando aplicadas nas mesmas circunstâncias.

Exemplos:

- O parágrafo 15 da ISA 260 (Revista) é tratado na ISA para LCE através dos parágrafos 5.4.1 e 6.6.1, de forma a alinhar o requisito com a estrutura da norma (isto é, Parte 5 – Planeamento e Parte 6 – Identificação e Avaliação dos Riscos).
- O parágrafo 14 da ISA 220 (Revista)[24] é tratado na ISA para LCE através dos parágrafos 3.2.1 e 3.2.3. O parágrafo 3.2.3 constitui um requisito inserido na secção "Considerações Quando Existem Membros da Equipa de Trabalho para Além do Sócio Responsável pelo Trabalho".

1. Parte 1, Conceitos Fundamentais, Princípios Gerais e Requisitos Transversais

ISAs[25][26] Relacionadas

A Parte 1 baseia-se principalmente nas seguintes ISAs.

- ISA 200[27], que trata das responsabilidades globais do auditor independente na realização de uma auditoria de demonstrações financeiras de acordo com as ISAs.
- ISA 240, que trata das responsabilidades do auditor relacionadas com fraude numa auditoria de demonstrações financeiras.
- ISA 250 (Revista), que trata da responsabilidade do auditor na consideração de leis e regulamentos numa auditoria de demonstrações financeiras.

[21] ISA 560, Eventos Subsequentes
[22] ISA 240, As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras
[23] ISA 250 (Revista), Considerações de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras
[24] ISA 220 (Revista), Gestão de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras
[25] As ISAs relacionadas mencionadas neste Apêndice são baseadas nas normas em vigor a 15 de dezembro de 2024
[26] Esta secção, relativamente a cada Parte, identifica apenas as ISAs nas quais essa Parte se baseia predominantemente. Por conseguinte, a referência às ISAs em relação a cada Parte não pretende constituir uma lista exaustiva.
[27] ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*

- ISA 260 (Revista), que trata da responsabilidade do auditor de comunicar com os encarregados da governação numa auditoria de demonstrações financeiras.

Principais Diferenças entre a ISA para LCE e as ISAs Relacionadas

- O parágrafo 1.8.4 da ISA para LCE não tem requisito equivalente nas ISAs. Este parágrafo exige que o auditor utilize julgamento profissional para determinar a natureza apropriada, a oportunidade e o conteúdo geral das comunicações com a gestão e, quando apropriado, com os encarregados da governação. Este requisito foi incluído para proporcionar maior clareza quanto às responsabilidades do auditor no âmbito da ISA para LCE.
- Os parágrafos 12 e 19 da ISA 260 (Revista) não foram refletidos na ISA para LCE, uma vez que esses requisitos estão relacionados com entidades mais complexas (por exemplo, entidades com estruturas organizacionais mais complexas).

2. Parte 2, Prova de Auditoria e Documentação

ISA Relacionadas

A Parte 2 baseia-se principalmente nas seguintes Normas Internacionais de Auditoria (ISA):

- ISA 230, que trata da responsabilidade do auditor na preparação da documentação de auditoria de uma auditoria de demonstrações financeiras.
- ISA 260 (Revista), que trata da responsabilidade do auditor na comunicação com os encarregados da governação numa auditoria de demonstrações financeiras.
- ISA 500[28], que trata da responsabilidade do auditor na conceção e execução de procedimentos de auditoria destinados à obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada, de forma a permitir-lhe retirar conclusões razoáveis que sustentem a sua opinião.

Principais Diferenças entre a ISA para LCE e as ISAs Relacionadas

- O parágrafo 13 da ISA 230 não está refletido na ISA para LCE, uma vez que este requisito da ISA é um requisito condicional aplicável em circunstâncias excecionais. De um modo geral, os requisitos decorrentes de circunstâncias excecionais não são incluídos na ISA para LCE.

3. Parte 3, Gestão da Qualidade do Trabalho

ISA Relacionadas

A Parte 3 baseia-se principalmente na ISA 220 (Revista), que trata das responsabilidades específicas do auditor relativamente à gestão da qualidade do trabalho numa auditoria de demonstrações financeiras, bem como das responsabilidades associadas do sócio responsável pelo trabalho.

Principais Diferenças entre a ISA para LCE e as ISAs Relacionadas

Não foram identificadas diferenças significativas entre a ISA para LCE e as ISAs relacionadas.

Ao tornar a Parte 3 mais proporcional à natureza e às circunstâncias típicas de uma auditoria de uma LCE, o IAASB introduziu diversas alterações aos requisitos da ISA em que esta Parte se baseia. Estas alterações são relativamente mais significativas do que as efetuadas noutras Partes da norma. No entanto, dado que muitas dessas alterações se enquadram nas categorias 3 e 4 anteriormente descritas,

[28] ISA 500, *Prova de Auditoria*

não são explicadas em detalhe neste Apêndice. Embora a Parte 3 apresente uma estrutura e sequência diferentes das da ISA 220 (Revista), continua a proporcionar resultados adequados relativamente à gestão e obtenção da qualidade ao nível do trabalho de auditoria. Consulte igualmente a secção «Como a Proporcionalidade é Tratada», na Secção VIII.6 deste Guia.

4. Parte 4, Aceitação ou Continuação de um Trabalho de Auditoria e Trabalhos Iniciais de Auditoria

ISA Relacionadas

A Parte 4 baseia-se principalmente nas seguintes ISAs:

- ISA 210, que trata das responsabilidades do auditor na definição e acordo dos termos do trabalho de auditoria com a gestão e, quando apropriado, com os encarregados da governação.
- ISA 510, que trata das responsabilidades do auditor relacionadas com os saldos de abertura num trabalho inicial de auditoria.

Principais Diferenças entre a ISA para LCE e as ISAs Relacionadas

- Os parágrafos 4.3.1(b), 4.7.2 e 4.7.3 da ISA para LCE não têm requisitos equivalentes nas ISAs. Estes requisitos são específicos da ISA para LCE, uma vez que dizem respeito à determinação de se a utilização da ISA para LCE é apropriada para o trabalho de auditoria em causa.
- Os parágrafos 18 a 20 da ISA 210 não foram refletidos na ISA para LCE, dado não se esperar que as circunstâncias a que se referem (i.e. existência de conflitos entre os requisitos de um referencial de relato financeiro e requisitos adicionais impostos por lei ou regulamento; ou situações em que o auditor conclui que o referencial de relato financeiro prescrito por lei ou regulamento é inaceitável) sejam comuns em auditorias de LCE. Caso existam leis ou regulamentos locais que entrem em conflito com os referenciais de relato financeiro aplicáveis, espera-se que os organismos competentes da jurisdição identifiquem essas situações no momento da adoção da ISA para LCE e determinem a forma adequada de resolver esses conflitos.

5. Parte 5, Planeamento

ISA Relacionadas

A Parte 5 baseia-se principalmente nas seguintes ISAs:

- ISA 240, que trata das responsabilidades do auditor relacionadas com fraude numa auditoria de demonstrações financeiras.
- ISA 300, que trata da responsabilidade do auditor no planeamento de uma auditoria de demonstrações financeiras.
- ISA 315 (Revista 2019), que trata da responsabilidade do auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção material nas demonstrações financeiras.
- ISA 320[29], que trata da responsabilidade do auditor na aplicação do conceito de materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria de demonstrações financeiras.
- ISA 620, que trata das responsabilidades do auditor relacionadas com o trabalho de um indivíduo ou organização especializada numa área de conhecimento distinta da contabilidade ou da auditoria,

[29] ISA 320, *Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria*

quando esse trabalho é utilizado para auxiliar o auditor na obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada (i.e., peritos do auditor).

Principais Diferenças entre a ISA para LCE e as ISAs Relacionadas

Não foram identificadas diferenças significativas entre a ISA para LCE e as ISAs relacionadas identificadas.

6. Parte 6, Identificação e Avaliação dos Riscos

ISA Relacionadas

A Parte 6 baseia-se principalmente nas seguintes ISAs:

- ISA 240, que trata das responsabilidades do auditor relacionadas com fraude numa auditoria de demonstrações financeiras.
- ISA 315 (Revista 2019), que trata da responsabilidade do auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção material nas demonstrações financeiras.
- ISA 402, que trata da responsabilidade do auditor da entidade utilizadora na obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada quando a entidade utiliza os serviços de uma ou mais organizações prestadoras de serviços.
- ISA 540 (Revista), que trata das responsabilidades do auditor relativamente às estimativas contabilísticas e divulgações relacionadas numa auditoria de demonstrações financeiras.
- ISA 550[30], que trata das responsabilidades do auditor relativamente a relações e transações com partes relacionadas numa auditoria de demonstrações financeiras.

Principais Diferenças entre a ISA para LCE e as ISAs Relacionadas

Ao tornar a Parte 6 mais proporcional à natureza e às circunstâncias típicas de uma auditoria de uma LCE, o IAASB efetuou diversas alterações aos requisitos das ISAs em que esta Parte se baseia. Estas alterações são relativamente mais significativas do que as introduzidas noutras Partes da norma. A Parte 6 apresenta uma estrutura e sequência diferentes das ISAs em que se baseia, mas continua a conduzir a resultados apropriados relativamente à obtenção de compreensão da entidade e à identificação e avaliação dos riscos de distorção material, como base para a conceção e execução de procedimentos de auditoria que respondam aos riscos avaliados.

Consulte igualmente a secção «Como a Proporcionalidade é Tratada», constante da Secção VIII.9. Essa secção refere que o sistema de controlo interno de uma LCE é geralmente mais simples e menos formalizado do que o de entidades maiores e mais complexas. Por essa razão, existem requisitos das ISAs que não foram refletidos na ISA para LCE por terem sido considerados desnecessários, atendendo à natureza e às circunstâncias típicas de uma LCE.

- Os parágrafos 6.5.1 e 6.7.2 da ISA para LCE não têm requisitos equivalentes nas ISAs. Estes são requisitos específicos da ISA para LCE que exigem ao auditor:
    - Avaliar a adequação da utilização da ISA para LCE após a conclusão da identificação e avaliação dos riscos, quando já possui uma compreensão mais aprofundada da entidade; e

[30] ISA 550, *Partes Relacionadas*

- Documentar a avaliação efetuada quanto à adequação da utilização da ISA para LCE.

- O parágrafo 23 da ISA 315 (Revista 2019) não foi refletido na ISA para LCE. Trata-se de um requisito condicional que se aplica quando o auditor identifica riscos de distorção material que não foram identificados pela gestão. Numa LCE típica, é menos provável que existam processos formais de avaliação do risco e, quando existam, esses processos tendem a ser mais simples. Essa realidade também se reflete no facto de o procedimento principal exigido para obter compreensão do processo de avaliação do risco da entidade ser a indagação. Considerou-se que a indagação é suficiente e proporcional para uma auditoria de uma LCE (ver ISA para LCE, parágrafo 6.3.1(a)).

- O parágrafo 36 da ISA 315 (Revista 2019) não foi refletido na ISA para LCE. Este parágrafo exige que o auditor avalie se a determinação efetuada relativamente às classes significativas de transações, saldos de contas e divulgações continua apropriada. Em auditorias de LCE, espera-se que as classes de transações, os saldos de contas e as divulgações sejam mais simples e não resultem de múltiplas fontes desagregadas de informação. Consequentemente, a identificação das classes significativas de transações, saldos de contas e divulgações tende a ser mais direta. Consulte igualmente a secção «Como a Proporcionalidade é Tratada» da Secção VIII.9, que explica como diversos requisitos da ISA 315 (Revista 2019) relacionados com a identificação e avaliação dos riscos de distorção material, a determinação das asserções relevantes e a determinação das respetivas classes significativas de transações, saldos de contas e divulgações, foram combinados num único requisito constante do parágrafo 6.4.1 da ISA para LCE.

7. Parte 7, Resposta aos Riscos Avaliados de Distorção Material

ISA Relacionadas

A Parte 7 baseia-se principalmente nas seguintes ISAs:

- ISA 240, que trata das responsabilidades do auditor relacionadas com fraude numa auditoria de demonstrações financeiras.

- ISA 250 (Revista), que trata da responsabilidade do auditor em considerar leis e regulamentos numa auditoria de demonstrações financeiras.

- ISA 330[31], que trata da responsabilidade do auditor na conceção e implementação de respostas aos riscos de distorção material identificados e avaliados pelo auditor, em conformidade com a ISA 315 (Revista 2019), numa auditoria de demonstrações financeiras.

- ISA 450[32], que trata da responsabilidade do auditor em avaliar o efeito das distorções identificadas durante a auditoria e das distorções não corrigidas, caso existam, nas demonstrações financeiras.

- ISA 501, que trata de considerações específicas do auditor na obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada, em conformidade com a ISA 330, ISA 500 e outras ISAs relevantes, relativamente a determinados aspetos dos inventários, litígios e reclamações envolvendo a entidade e informação por segmentos numa auditoria de demonstrações financeiras.

- ISA 505[33], que trata da utilização, pelo auditor, de procedimentos de confirmação externa para obtenção de prova de auditoria, em conformidade com os requisitos das ISA 330 e ISA 500.

[31] ISA 330, *As Respostas do Auditor aos Riscos Avaliados*.
[32] ISA 450, *Avaliação das Distorções Identificadas Durante a Auditoria*.
[33] ISA 505, *Confirmações Externas*.

- ISA 530[34], que trata da utilização, pelo auditor, de amostragem estatística e não estatística na conceção e seleção da amostra de auditoria, na execução de testes aos controlos e testes de detalhe, e na avaliação dos resultados da amostra.
- ISA 540 (Revista), que trata das responsabilidades do auditor relativamente a estimativas contabilísticas e divulgações relacionadas numa auditoria de demonstrações financeiras.
- ISA 550, que trata das responsabilidades do auditor relativamente a relações e transações com partes relacionadas numa auditoria de demonstrações financeiras.
- ISA 570 (Revista)[35], que trata das responsabilidades do auditor numa auditoria de demonstrações financeiras relacionadas com a continuidade e com as implicações para o relatório do auditor.

Principais Diferenças entre a ISA para LCE e as ISAs Relacionadas

- O parágrafo 25 da ISA 250 (Revista) não foi refletido na ISA para LCE. Este parágrafo exige que o auditor comunique o assunto ao nível seguinte de autoridade acima da gestão ou dos encarregados da governação. No caso de uma LCE, espera-se que seja pouco provável existir um nível superior de autoridade para além dos encarregados da governação. Quando esse nível superior existir, também se espera que seja claro ao auditor com quem deve comunicar em caso de incumprimento. Além disso, sempre que esta matéria seja comum numa determinada jurisdição, os organismos locais terão identificado essa situação aquando da adoção da ISA para LCE e terão acrescentado quaisquer requisitos ou orientações adicionais considerados necessários.
- O parágrafo 23 da ISA 330 não foi refletido na ISA para LCE. Trata-se de um requisito condicional que exige ao auditor avaliar se a avaliação dos riscos efetuada e a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos substantivos planeados para cobrir o período remanescente necessitam de ser modificados quando são identificadas distorções em testes realizados numa data intermédia que não eram esperadas no momento da avaliação dos riscos de distorção material. Na ISA para LCE, foi colocada menor ênfase na execução de procedimentos intermédios do que a prevista na ISAs uma vez que uma auditoria a uma LCE é mais comum ser realizada após a data de encerramento do exercício. para auditorias de entidades cotadas ou de maior dimensão. Requisitos gerais relativos ao trabalho realizado em data intermédia foram incluídos no parágrafo 7.3.15 da ISA para LCE. Adicionalmente, o parágrafo 6.4.9 da ISA para LCE exige que o auditor reavalie a avaliação dos riscos de distorção material e altere os procedimentos de auditoria adicionais previamente planeados, quando obtém prova de auditoria decorrente da execução desses procedimentos, ou quando obtém nova informação, e qualquer dessas circunstâncias seja inconsistente com a prova de auditoria na qual inicialmente se baseou a respetiva avaliação.
- Os parágrafos 23(d) e 25(d) da ISA 540 (Revista) não foram refletidos na ISA para LCE, uma vez que as demonstrações financeiras de uma LCE normalmente não incluem estimativas contabilísticas que envolvam a utilização de métodos ou modelos complexos, pressupostos complexos ou dados complexos. Pelo contrário, as estimativas contabilísticas das LCE tendem a ser relativamente simples e apresentam, normalmente, níveis mais reduzidos de incerteza de estimativa, complexidade e subjetividade. Consequentemente, os seguintes requisitos não foram incluídos:
    - Parágrafo 23(d) da ISA 540 (Revista) que trata de um requisito condicional aplicável quando a aplicação do método pela gestão envolve modelação complexa.
    - Parágrafo 25(d) da ISA 540 (Revista) que exige que o auditor execute procedimentos adicionais

[34] ISA 530, *Amostragem em Auditoria*.
[35] ISA 570 (Revista), *Continuidade*.

para avaliar se os dados foram adequadamente compreendidos ou interpretados pela gestão. Este requisito está relacionado com circunstâncias mais complexas, tais como situações que envolvem termos jurídicos ou contratuais complexos.

- O parágrafo 15 da ISA 505 não foi refletido na ISA para LCE. Este parágrafo refere-se às confirmações negativas e foi excluído da ISA para LCE porque, conforme explicado na própria ISA 505, as confirmações negativas proporcionam prova de auditoria menos persuasiva e não podem ser utilizadas como único procedimento substantivo para responder a um risco avaliado de distorção material, salvo em circunstâncias muito específicas. Além disso, as confirmações negativas são utilizadas com pouca frequência na prática.

8. Parte 8, Conclusão

ISA Relacionadas

A Parte 8 baseia-se principalmente nas seguintes ISAs:

- ISA 330, que trata da responsabilidade do auditor na conceção e implementação de respostas aos riscos de distorção material identificados e avaliados pelo auditor, de acordo com a ISA 315 (Revista 2019), numa auditoria de demonstrações financeiras.
- ISA 450, que trata da responsabilidade do auditor em avaliar o efeito das distorções identificadas durante a auditoria e das distorções não corrigidas, se existirem, nas demonstrações financeiras.
- ISA 540 (Revista), que trata das responsabilidades do auditor relativamente às estimativas contabilísticas e divulgações relacionadas numa auditoria de demonstrações financeiras.
- ISA 560, que trata das responsabilidades do auditor relativamente aos acontecimentos subsequentes numa auditoria de demonstrações financeiras.
- ISA 570 (Revista), que trata das responsabilidades do auditor relacionadas com a continuidade e respetivas implicações para o relatório do auditor.
- ISA 580[36], que trata da responsabilidade do auditor em obter declarações escritas da gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação numa auditoria de demonstrações financeiras.

Principais Diferenças entre a ISA para LCE e as ISAs Relacionadas

O parágrafo 12 da ISA 560 não foi refletido na ISA para LCE. Trata-se de um requisito condicional aplicável quando a lei, o regulamento ou o referencial de relato financeiro não proíbem a gestão de restringir a alteração das demonstrações financeiras apenas aos efeitos do acontecimento ou acontecimentos subsequentes que originaram essa alteração, e quando os responsáveis pela aprovação das demonstrações financeiras não estão impedidos de limitar a sua aprovação a essa alteração. Não se espera que esta situação constitua uma ocorrência frequente numa auditoria de uma LCE e, por essa razão, o requisito não foi incluído.

9. Parte 9, Formação da Opinião e Relato

ISA Relacionadas

A Parte 9 baseia-se principalmente nas seguintes ISAs:

- ISA 570 (Revista), que trata das responsabilidades do auditor numa auditoria de demonstrações

[36] ISA 580, *Declarações Escritas*.

financeiras relacionadas com a continuidade e respetivas implicações para o relatório do auditor.

- ISA 700 (Revista)[37], que trata da responsabilidade do auditor na formação de uma opinião sobre as demonstrações financeiras.
- ISA 705 (Revista)[38], que trata da responsabilidade do auditor de emitir um relatório apropriado quando, ao formar uma opinião de acordo com a ISA 700 (Revista), conclui que é necessária uma modificação à opinião sobre as demonstrações financeiras.
- ISA 706 (Revista)[39], que trata dos parágrafos de Ênfase e dos parágrafos de Outra Matéria no relatório do auditor.
- ISA 710, que trata das responsabilidades do auditor relativamente à informação comparativa numa auditoria de demonstrações financeiras.
- ISA 720 (Revista)[40], que trata das responsabilidades do auditor relativamente a outra informação, quer financeira quer não financeira (que não as demonstrações financeiras e o respetivo relatório do auditor), incluída no relatório anual da entidade.

Principais Diferenças entre a ISA para LCE e as ISAs Relacionadas

Os parágrafos 43, 44 e 45 da ISA 700 (Revista) não foram refletidos na ISA para LCE. Estes constituem requisitos condicionais aplicáveis quando o auditor aborda, no relatório sobre as demonstrações financeiras, outras responsabilidades de relato para além das responsabilidades previstas nas ISAs. Estes requisitos não foram especificamente incluídos no corpo do formato e conteúdo do Relatório do Auditor previsto na Parte 9.4 da ISA para LCE. Contudo, o parágrafo 9.4.1(c) faz referência às outras responsabilidades de relato como uma exceção que permite afastar-se do formato e conteúdo padronizados previstos na norma. Exemplos ilustrativos de redação para a secção «Outras Responsabilidades de Relato» são tratados na Orientação Suplementar sobre Relato do Auditor (Auditor Reporting Supplemental Guidance), incluindo através de um exemplo ilustrativo de relatório.

- Os parágrafos 53 e 54 da ISA 700 (Revista) referem-se a informação suplementar. Estes parágrafos constituem requisitos condicionais aplicáveis quando existe informação suplementar apresentada juntamente com as demonstrações financeiras auditadas que não é exigida pelo referencial de relato financeiro aplicável. Considerou-se que a apresentação de informação suplementar é menos comum nas demonstrações financeiras de uma LCE. Além disso, quando esta situação seja frequente numa determinada jurisdição, os organismos locais identificarão essa circunstância no processo de adoção da ISA para LCE e, se necessário, acrescentarão requisitos ou orientações complementares.
- O parágrafo 10 da ISA 705 (Revista), relativo à escusa de opinião, não foi refletido na ISA para LCE. Este requisito é condicional e apenas se aplica em circunstâncias extremamente raras. Em geral, os requisitos que resultam de circunstâncias excecionais não são incluídos na ISA para LCE.
- Os parágrafos 12 e 13 da ISA 705 (Revista), relativos à impossibilidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada devido a uma limitação imposta pela gestão, não foram refletidos na ISA para LCE. Tal deve-se ao facto de a abordagem adotada na ISA para LCE relativamente à formação da opinião e ao relato (ver Secção VIII.12) ser diferente da utilizada nas ISAs. Os princípios fundamentais e os resultados pretendidos relativamente à conclusão sobre se foi obtida prova de auditoria suficiente

[37] ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*.
[38] ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*.
[39] ISA 706 (Revista), *Parágrafos de Ênfase de Matéria e Parágrafos de Outra Matéria no Relatório do Auditor Independente*.
[40] ISA 720 (Revista), *Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação.*

e apropriada, à obtenção de prova de auditoria adicional quando necessário, à modificação apropriada da opinião do auditor ou à retirada do trabalho, encontram-se tratados nos parágrafos 1.3.4, 8.5.5, 8.5.6, 9.5.1 e 9.5.2 da ISA para LCE. Além disso, a gravidade das situações contempladas nestes requisitos da ISA é provavelmente menos comum em auditorias de LCE.

- O parágrafo 15 da ISA 705 (Revista) não foi refletido na ISA para LCE. Este parágrafo refere-se às situações em que o auditor expressa simultaneamente uma opinião sobre uma única demonstração financeira ou um ou mais elementos, contas ou rubricas específicas de uma demonstração financeira. A ISA para LCE não trata diretamente estas situações (ver também a Secção VIII.2 deste Guia).

- O parágrafo 19 da ISA 720 (Revista) constitui um requisito condicional aplicável quando o auditor conclui que existe uma distorção material em outra informação obtida após a data do relatório do auditor. Este requisito não foi refletido na ISA para LCE devido à natureza normalmente esperada da outra informação em entidades LCE.

- O parágrafo 24 da ISA 720 (Revista) constitui um requisito condicional aplicável quando a lei ou o regulamento de uma determinada jurisdição exige que o auditor faça referência à outra informação no relatório do auditor utilizando um formato ou redação específica. Este requisito não foi refletido na ISA para LCE porque, considerando o perfil típico de uma LCE, não se espera que tal situação seja frequente. O parágrafo 9.4.1 estabelece a forma e o conteúdo padronizados do relatório do auditor numa auditoria de uma LCE, bem como as circunstâncias em que podem ocorrer desvios a esse formato. Se uma jurisdição exigir um tratamento diferente relativamente à secção “Outra Informação” do relatório do auditor, espera-se que os organismos locais identifiquem essa necessidade durante o processo de adoção da ISA para LCE e determinem a forma adequada de a tratar.

10. Parte 10, Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos

ISA Relacionadas

A Parte 10 baseia-se na ISA 600 (Revista), que trata das considerações especiais aplicáveis a uma auditoria de grupo, incluindo as situações em que participam auditores de componentes.

Principais Diferenças entre a ISA para LCE e a ISA Relacionada

- Os parágrafos 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 31, 32, 34, 36, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 50, 53 e 56 da ISA 600 (Revista) não foram incluídos na ISA para LCE, uma vez que estes parágrafos são aplicáveis quando auditores de componentes participam na auditoria de grupo. A secção Autoridade da ISA para LCE proíbe a utilização da norma quando existem auditores de componentes envolvidos, exceto quando o envolvimento do auditor do componente se limita a circunstâncias em que seja necessária uma presença física para a execução de um procedimento específico da auditoria de grupo. Nessas circunstâncias, espera-se que a coordenação com o auditor do componente seja relativamente simples e, por conseguinte, que os requisitos da ISA 600 (Revista) acima referidos não sejam necessários.

- Os parágrafos 20, 21, 39 e 40 da ISA 600 (Revista) não foram incluídos na ISA para LCE, uma vez que se referem a matérias complexas que não são contempladas nas características qualitativas aplicáveis às auditorias de grupo, constantes do parágrafo A.3 da ISA para LCE, em particular:
    - Os parágrafos 20 e 21 da ISA 600 (Revista) referentes a restrições de acesso à informação ou a pessoas; e
    - Os parágrafos 39 e 40 da ISA 600 (Revista) referentes a situações em que existem políticas contabilísticas diferentes ou datas de relato diferentes entre componentes do grupo.

Além dos parágrafos anteriormente identificados, outros parágrafos da ISA 600 (Revista) também não foram incluídos, por se ter considerado que essas matérias são adequadamente tratadas, no contexto de uma LCE, noutras Partes da ISA para LCE. Estas alterações enquadram-se nas categorias 3 e 4 descritas anteriormente neste Apêndice e, por esse motivo, não são explicadas em detalhe.

Apêndice 2

Requisitos de Documentação

A ISA para LCE contém "Requisitos Gerais de Documentação" na Parte 2.4 e "Requisitos Específicos de Documentação" em cada Parte relevante da norma. Os requisitos gerais de documentação aplicam-se ao longo de todo o trabalho de auditoria. Os requisitos específicos de documentação destinam-se a clarificar a forma como os requisitos de documentação constantes da Parte 2.4 se aplicam nas circunstâncias das diferentes Partes da norma (isto é, em determinadas fases ou aspetos específicos do trabalho de auditoria) e a apoiar a aplicação consistente da Parte 2.4.

Apresentam-se de seguida extratos de todos os requisitos de documentação constantes da ISA para LCE, abrangendo as Partes 1 a 10. Um requisito de documentação aplica-se apenas aos requisitos que sejam relevantes nas circunstâncias específicas do trabalho.

1. Conceitos Fundamentais, Princípios Gerais e Requisitos Transversais

1.9 Requisitos Específicos de Documentação

1.9.1 O auditor deve incluir na documentação de auditoria as comunicações relativas a fraude efetuadas à gestão, aos encarregados da governação, aos reguladores e a outras partes, quando aplicável.

2. Prova de Auditoria e Documentação

2.4 Requisitos Gerais de Documentação

2.4.1 O auditor deve preparar a documentação de auditoria em tempo oportuno e de forma suficiente para permitir que um auditor experiente, sem qualquer ligação prévia ao trabalho de auditoria, compreenda:

(a) A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria realizados de acordo com esta norma e com os requisitos legais e regulamentares aplicáveis, incluindo o registo de:

(i) As características identificativas dos itens ou matérias específicas testadas;

(ii) Quem executou o trabalho e a data em que esse trabalho foi concluído;

(iii) Quem reviu o trabalho de auditoria realizado e a data e extensão dessa revisão.

(b) Os resultados dos procedimentos de auditoria realizados e a prova de auditoria obtida; e

(c) As matérias significativas surgidas durante a auditoria, as conclusões alcançadas sobre essas matérias e os julgamentos profissionais significativos efetuados para alcançar essas conclusões.

2.4.2 Se o auditor identificar informação que seja inconsistente com a sua conclusão relativamente a uma matéria significativa, deve documentar a forma como tratou essa inconsistência.

2.4.3 Caso, em circunstâncias excecionais, o auditor considere necessário afastar-se de um requisito relevante desta norma, deve documentar a forma como os procedimentos alternativos de auditoria realizados permitiram atingir o objetivo desse requisito e as razões que justificaram esse afastamento.

2.4.4 O auditor deve documentar as discussões havidas sobre matérias significativas com a gestão, quando apropriado, os encarregados da governação e outras partes, incluindo a natureza das matérias significativas discutidas, quando ocorreram essas discussões e com quem tiveram lugar.

Documentação das Comunicações

2.4.5 Quando matérias cuja comunicação é exigida por esta norma sejam comunicadas oralmente, o

auditor deve incluir na documentação de auditoria o conteúdo dessas comunicações e quando e a quem foram comunicadas.

2.4.6 Quando as matérias tenham sido comunicadas por escrito, o auditor deve conservar uma cópia dessa comunicação como parte integrante da documentação de auditoria. As comunicações escritas não necessitam de incluir todas as matérias surgidas durante a auditoria.

3. Gestão da Qualidade do Trabalho

3.3 Requisitos Específicos de Documentação

3.3.1. O auditor deve incluir na documentação de auditoria:

(a) As matérias identificadas, as discussões relevantes e as conclusões alcançadas relativamente ao cumprimento dos requisitos éticos relevantes, incluindo os requisitos de independência aplicáveis.

(b) Quando o trabalho de auditoria estiver sujeito a uma revisão da qualidade do trabalho, a evidência de que essa revisão foi concluída em data não posterior à data do relatório do auditor.

4. Aceitação ou Continuação de um Trabalho de Auditoria e Trabalhos Iniciais de Auditoria

4.7 Requisitos Específicos de Documentação

4.7.1 O auditor deve incluir na documentação de auditoria as matérias identificadas, as discussões relevantes com o pessoal envolvido e as conclusões alcançadas relativamente à aceitação e continuação da relação com o cliente e do trabalho de auditoria.

4.7.2 O auditor deve documentar a base da decisão tomada relativamente à utilização da ISA para LCE.

4.7.3 O auditor deve documentar quaisquer alterações efetuadas à decisão de utilizar a ISA para LCE, caso, durante a auditoria, cheguem ao seu conhecimento informações adicionais que possam alterar o julgamento profissional efetuado a esse respeito.

4.7.4 O auditor deve registar numa carta de contratação ou noutra forma adequada de acordo escrito:

(a) Que a auditoria será realizada utilizando a ISA para LCE;

(b) O objetivo e o âmbito da auditoria das demonstrações financeiras;

(c) As responsabilidades respetivas do auditor e da gestão;

(d) A identificação do referencial de relato financeiro aplicável à preparação das demonstrações financeiras;

(e) A referência à forma e conteúdo previstos de quaisquer relatórios a emitir pelo auditor; e

(f) Uma declaração de que podem existir circunstâncias em que um relatório difira da forma e conteúdo inicialmente previstos.

4.7.5 Quando a lei ou o regulamento estabeleça, com detalhe suficiente, os termos do trabalho de auditoria referidos nesta norma, o auditor não necessita de os formalizar num acordo escrito, exceto quanto ao facto de essa lei ou regulamento ser aplicável e ao reconhecimento e compreensão, por parte da gestão, das respetivas responsabilidades.

5. Planeamento

5.5 Requisitos Específicos de Documentação

5.5.1 O auditor deve incluir na documentação de auditoria uma descrição do âmbito da auditoria, da oportunidade da auditoria, da orientação da auditoria incluindo a natureza, oportunidade e

extensão dos procedimentos a executar, e alterações significativas efetuadas durante a auditoria, juntamente com as razões dessas alterações.

Considerações Quando Existem Membros da Equipa de Trabalho para Além do Sócio Responsável pelo Trabalho 5.5.2 O auditor deve incluir na documentação de auditoria as matérias discutidas entre os membros da equipa de trabalho e as decisões significativas alcançadas, incluindo as decisões significativas relativas à suscetibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorções materiais devido a fraude.

5.5.3 O auditor deve incluir na documentação de auditoria:

(a) os seguintes montantes e os fatores considerados na sua determinação (incluindo eventuais revisões, quando aplicável):

(i) A materialidade para as demonstrações financeiras consideradas como um todo;

(ii) Quando aplicável, o nível ou os níveis de materialidade para determinadas classes de transações, saldos de contas ou divulgações;

(iii) A materialidade de execução.

(b) O montante abaixo do qual as distorções seriam consideradas claramente triviais.

6. Identificação e Avaliação dos Riscos

6.7 Requisitos Específicos de Documentação

6.7.1 O auditor deve incluir na documentação de auditoria o seguinte:

(a) Os principais elementos da compreensão obtida relativamente a cada um dos seguintes aspetos a entidade e o seu ambiente, o referencial de relato financeiro aplicável, o sistema de controlo interno da entidade bem como os procedimentos executados para identificar e avaliar os riscos de distorção material.

(b) Os nomes das partes relacionadas identificadas (incluindo alterações relativamente ao período anterior) e a natureza das relações existentes com essas partes relacionadas.

(c) Os riscos de distorção material identificados e avaliados, incluindo os riscos de fraude ao nível das demonstrações financeiras e ao nível das asserções, incluindo os riscos significativos e os riscos para os quais os procedimentos substantivos, por si só, não conseguem proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada, bem como a fundamentação dos julgamentos significativos efetuados pelo auditor.

(d) Quando aplicável, as razões que sustentam a conclusão de que não existe risco de distorção material devido a fraude relacionado com o reconhecimento do rédito.

(e) Os controlos referidos nos parágrafos 6.3.12 e 6.3.13, bem como a avaliação de se esses controlos estão adequadamente concebidos e de se esses controlos foram implementados.

(f) Relativamente às estimativas contabilísticas, os principais elementos da compreensão obtida pelo auditor sobre essas estimativas, incluindo os controlos relevantes, quando apropriado, a ligação entre os riscos avaliados de distorção material e os procedimentos adicionais de auditoria executados pelo auditor, bem como quaisquer indicadores de enviesamento da gestão identificados e a forma como esses indicadores foram tratados.

6.7.2 O auditor deve documentar a base da sua avaliação quanto a saber se a ISA para LCE continua a ser apropriada para a natureza e as circunstâncias da entidade auditada.

7. Resposta aos Riscos Avaliados de Distorção Material

7.7 Requisitos Específicos de Documentação

7.7.1 O auditor deve incluir na documentação de auditoria:

(a) As respostas globais aos riscos avaliados de distorção material ao nível das demonstrações financeiras;

(b) A ligação entre os procedimentos executados e os riscos avaliados ao nível das asserções;

(c) Os resultados dos procedimentos de auditoria executados, incluindo as conclusões alcançadas quando estas não sejam evidentes de outra forma;

(d) Os resultados dos procedimentos de auditoria concebidos para responder ao risco de sobreposição dos controlos pela gestão;

(e) Todas as distorções acumuladas durante a auditoria e a indicação de se foram ou não corrigidas; e

(f) Quando o auditor tenciona utilizar prova de auditoria relativa à eficácia operacional dos controlos obtida em auditorias anteriores, as conclusões alcançadas relativamente à confiança depositada nesses controlos anteriormente testados.

7.7.2 Quando o risco avaliado de distorção material resulta de fraude, a documentação de auditoria deve incluir a resposta específica à fraude adotada pelo auditor.

7.7.3 Quando o auditor identificar ou suspeitar da existência de incumprimento de leis ou regulamentos, deve documentar:

(a) Os resultados das discussões com a gestão, quando apropriado, os encarregados da governação e outras partes, incluindo a forma como a situação foi tratada; e

(b) Os procedimentos de auditoria executados, os julgamentos profissionais significativos efetuados e as conclusões alcançadas.

7.7.4 Relativamente às estimativas contabilísticas, o auditor deve documentar os julgamentos significativos efetuados para determinar se as estimativas contabilísticas e as respetivas divulgações, são razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável ou se se encontram materialmente distorcidas.

8. Conclusão

8.9 Requisitos Específicos de Documentação

8.9.1 O auditor deve incluir na documentação de auditoria:

(a) Todas as distorções acumuladas durante a auditoria e a indicação de se foram ou não corrigidas e a conclusão do auditor quanto a saber se as distorções não corrigidas são materiais, individualmente ou em agregado, bem como a fundamentação dessa conclusão, e

(b) A natureza e o âmbito das consultas efetuadas durante a auditoria e as conclusões resultantes dessas consultas, incluindo a forma como essas conclusões foram implementadas.

8.9.2 A documentação do auditor deve demonstrar que a informação constante das demonstrações financeiras concorda ou foi reconciliada com os registos contabilísticos subjacentes, incluindo a concordância ou reconciliação das divulgações, independentemente de essa informação ter sido obtida a partir dos livros contabilísticos principais e auxiliares ou de fontes externas aos mesmos.

8.9.3 O auditor deve reunir a documentação de auditoria num arquivo de auditoria e concluir

atempadamente o processo administrativo de constituição do arquivo final de auditoria após a data do relatório do auditor.

8.9.4 Após estar concluída a constituição do arquivo final de auditoria, o auditor não deve eliminar nem descartar documentação de auditoria de qualquer natureza antes do final do respetivo período de retenção.

8.9.5 Quando aplicável, o auditor deve documentar a impossibilidade de atingir um objetivo previsto em qualquer Parte da ISA para LCE e a ação daí resultante (por exemplo, o efeito na opinião do auditor ou a retirada do trabalho quando o objetivo global do auditor não possa ser alcançado).

8.9.6 Se o auditor considerar necessário modificar documentação de auditoria existente ou acrescentar nova documentação após a conclusão da constituição do arquivo final de auditoria, deve documentar, independentemente da natureza dessas modificações ou adições:

(a) As razões específicas para as efetuar; e

(b) Quando e por quem essas alterações ou adições foram efetuadas e revistas.

9. Formação da Opinião e Relato

9.9 Requisitos Específicos de Documentação

9.9.1 O auditor deve documentar os procedimentos realizados relativamente à outra informação e a versão final dessa outra informação.

10. Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos

10.8 Requisitos Específicos de Documentação

10.8.1 O auditor deve incluir na documentação de auditoria:

(a) A base para a determinação efetuada pelo auditor dos componentes do grupo, para efeitos do planeamento e da execução da auditoria de grupo;

(b) A base para a determinação da materialidade de execução do componente; e

(c) Os principais elementos da compreensão obtida relativamente ao sistema de controlo interno do grupo.

Informação sobre Direitos de Autor, Marcas Registadas e Autorizações

Este documento foi preparado pelos colaboradores do International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

O objetivo do IAASB é servir o interesse público através da emissão de normas de elevada qualidade em matéria de auditoria, asseguração e outros serviços relacionados, bem como através da promoção da convergência entre as normas internacionais e nacionais de auditoria e asseguração, contribuindo, desta forma, para o reforço da qualidade e da consistência da prática profissional em todo o mundo e para o fortalecimento da confiança pública na profissão global de auditoria e asseguração.

O IAASB desenvolve normas e orientações de auditoria e asseguração através de um processo de normalização partilhado que envolve o Public Interest Oversight Board (PIOB), responsável pela supervisão das atividades do IAASB, e o IAASB Stakeholder Advisory Council, que contribui para o desenvolvimento das normas e orientações mediante a apresentação de contributos em defesa do interesse público.

Guia de Implementação pela Primeira Vez da Norma Internacional de Auditoria relativa à Auditoria de Demonstrações Financeiras de Entidades Menos Complexas, do International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), publicado pela International Federation of Accountants (IFAC) em março de 2025 na língua inglesa, foi traduzido para a língua portuguesa pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) em outubro de 2026, e é reproduzido com autorização da IFAC. O processo de tradução das normas e orientações relativas à ISA for LCE foi considerado pela IFAC e a tradução foi efetuada de acordo com a “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. O texto aprovado de todas as normas e orientações relativas à ISA for LCE é o publicado pela IFAC na língua inglesa. A IFAC não assume qualquer responsabilidade pela exatidão e integralidade da tradução ou por ações que daí possam resultar.

Através de acordos de propriedade intelectual e de nível de serviço, a International Federation of Accountants gere os pedidos de tradução ou reprodução de conteúdos do IAASB e do IESBA. Para obter autorização para reproduzir ou traduzir esta ou qualquer outra publicação, ou para informações sobre matérias de propriedade intelectual, consulte Permissions ou contacte Permissions@ifac.org.

O IAASB®, a International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEA™) e a International Federation of Accountants® (IFAC®) não assumem qualquer responsabilidade por perdas causadas a qualquer pessoa que atue ou se abstenha de atuar com base no conteúdo desta publicação, quer essas perdas sejam causadas por negligência ou por qualquer outro motivo.



www.IAASB.org

@IAASB_News

company/iaasb

@iaasb