NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 200

OBJETIVOS GERAIS DO AUDITOR INDEPENDENTE E CONDUÇÃO DE UMA AUDITORIA DE ACORDO COM AS NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA

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

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	
Âmbito desta ISA	1–2
Uma Auditoria de Demonstrações Financeiras	3–9
Data de Eficácia	10
Objetivos Gerais do Auditor	11–12
Definições	13
Requisitos	
Requisitos Éticos Relativos a uma Auditoria de Demonstrações Financeiras	14
Ceticismo Profissional	15
Julgamento Profissional	16
Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada e Risco de Auditoria	17
Condução de uma Auditoria de Acordo com as ISA	18–24
Material de Aplicação e Outro Material Explicativo	
Uma Auditoria de Demonstrações Financeiras	A1–A13
Definições	A14–A16
Requisitos Éticos Relativos a uma Auditoria de Demonstrações Financeiras	A17–A20
Ceticismo Profissional	A21–A25
Julgamento Profissional	A26–A30
Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada e Risco de Auditoria	A31–A57
Condução de uma Auditoria de Acordo com as ISA	A58–A83

Introdução

Âmbito desta ISA

1. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) aborda as responsabilidades gerais do auditor independente na condução de uma auditoria de demonstrações financeiras de acordo com as ISA. Especificamente, estabelece os objetivos gerais do auditor independente e explica a natureza e âmbito de uma auditoria concebida para permitir ao auditor independente satisfazer esses objetivos. Também explica o âmbito, autoridade e estrutura das ISA e inclui requisitos que estabelecem as responsabilidades gerais do auditor independente aplicáveis a todas as auditorias, incluindo a obrigação de cumprir as ISA. O auditor independente é doravante referido como "o auditor".

2. As ISA são escritas no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras executada por um auditor. Quando aplicadas a auditorias de outra informação financeira histórica devem ser adaptadas às circunstâncias conforme necessário. As ISA não tratam das responsabilidades do auditor que possam existir na forma de legislação, regulamentação ou outra, por exemplo ligadas à oferta de títulos ao público. Tais responsabilidades podem diferir das estabelecidas nas ISA. Consequentemente, embora o auditor possa considerar certos aspetos das ISA úteis em tais circunstâncias, tem a responsabilidade de assegurar o cumprimento de todas as obrigações legais, regulamentares ou profissionais relevantes.

Uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

3. A finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras. Isto é conseguido pela expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável. Na maioria dos referenciais com finalidade geral, essa opinião incide sobre se as demonstrações financeiras estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, ou dão uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com o referencial. Uma auditoria conduzida de acordo com as ISA e os requisitos éticos relevantes permite ao auditor formar essa opinião. (Ref: Parágrafo A1)

4. As demonstrações financeiras sujeitas a auditoria são as da entidade, preparadas pelo respetivo órgão de gestão com a supervisão dos encarregados da governação. As ISA não impõem responsabilidades ao órgão de gestão ou aos encarregados da governação e não se sobrepõem às leis e regulamentos que regem essas responsabilidades. Porém, uma auditoria de acordo com as ISA é conduzida na premissa de que o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação reconheceram certas responsabilidades fundamentais para a condução da auditoria. A auditoria de demonstrações financeiras não liberta o órgão de gestão ou os encarregados da governação das suas responsabilidades. (Ref: Parágrafos A2 a A11)

5. Como base para a opinião do auditor, as ISA exigem que ele obtenha garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais, quer devido a fraude quer a erro. A garantia razoável de fiabilidade é um nível elevado de garantia. É conseguida quando o auditor tiver obtido prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria (i.e., o risco de o auditor expressar uma opinião não apropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas) para um nível aceitavelmente baixo. Porém, a garantia razoável de fiabilidade não é uma garantia de fiabilidade absoluta, porque uma auditoria tem limitações inerentes que resultam de a maior parte da prova de auditoria de que o auditor extrai as suas conclusões e em que baseia a sua opinião ser persuasiva e não conclusiva. (Ref: Parágrafos A31 a A57)

6. O conceito de materialidade é aplicado pelo auditor tanto no planeamento como na execução da auditoria e na avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se existirem, nas demonstrações financeiras.[1] Em geral, as distorções, incluindo omissões, são consideradas materiais se, individualmente ou em agregado, se puder razoavelmente supor que influenciem as decisões económicas tomadas pelos utilizadores com base nas demonstrações financeiras. Os julgamentos acerca da materialidade são feitos à luz das circunstâncias em presença e são afetados pela perceção do auditor no que respeita às necessidades de informação financeira dos utilizadores das demonstrações financeiras e pela dimensão ou natureza de uma distorção, ou por uma combinação de ambas. A opinião do auditor diz respeito às demonstrações financeiras como um todo, pelo que o auditor não é responsável pela deteção de distorções que não sejam materiais para as demonstrações financeiras como um todo.

7. As ISA contêm objetivos, requisitos, material de aplicação e outro material explicativo concebidos para apoiar o auditor na obtenção de garantia razoável de fiabilidade. As ISA exigem que o auditor exerça julgamento

[1] ISA 320, *Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria* e ISA 450, *Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria*

profissional e mantenha ceticismo profissional durante o planeamento e a execução da auditoria e, entre outras coisas:

- Identifique e avalie os riscos de distorção material, quer devido a fraude quer a erro, com base no conhecimento da entidade e do seu ambiente, do referencial de relato financeiro aplicável e do sistema de controlo interno da entidade.
- Obtenha prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se existem distorções materiais, por meio da conceção e implementação de respostas apropriadas aos riscos avaliados.
- Forme uma opinião sobre as demonstrações financeiras, baseada nas conclusões extraídas da prova de auditoria obtida.

8. A forma de opinião expressa pelo auditor depende do referencial de relato financeiro aplicável e de qualquer lei ou regulamento aplicável. (Ref: Parágrafos A12 e A13)

9. O auditor pode também ter outras responsabilidades de comunicação e relato para com utilizadores, órgão de gestão, encarregados da governação, ou terceiros externos à entidade, em relação a matérias decorrentes da auditoria. Essas responsabilidades podem ser estabelecidas pelas ISA ou por lei ou regulamento aplicável.[2]

Data de Eficácia

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

Objetivos Gerais do Auditor

11. Ao conduzir uma auditoria de demonstrações financeiras, os objetivos gerais do auditor são:

    (a) Obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro, habilitando assim o auditor a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável; e

    (b) Relatar sobre as demonstrações financeiras, e comunicar conforme exigido pelas ISA, de acordo com as conclusões a que chegar.

12. Em todos os casos em que não possa ser obtida garantia razoável de fiabilidade e uma opinião com reservas é insuficiente nas circunstâncias para fins de relato aos utilizadores previstos das demonstrações financeiras, as ISA exigem que o auditor emita uma escusa de opinião ou renuncie ao (ou se demita do)[3] trabalho, quando a renúncia é possível nos termos da lei ou regulamento aplicável.

Definições

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

    (a) Referencial de relato financeiro aplicável – Referencial de relato financeiro adotado pelo órgão de gestão e, quando apropriado, pelos encarregados da governação na preparação das demonstrações financeiras, que seja aceitável tendo em vista a natureza da entidade e o objetivo das demonstrações financeiras, ou que seja exigido por lei ou regulamento.

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

    (i) Reconhece explícita ou implicitamente que, para conseguir uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras, pode ser necessário que o órgão de gestão faça divulgações para além das especificamente exigidas pelo referencial; ou

    (ii) Reconhece explicitamente que pode ser necessário que o órgão de gestão não aplique um requisito do referencial para conseguir uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras. Espera-se que estas situações só sejam necessárias em circunstâncias extremamente raras.

---

[2] Ver, por exemplo, ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação* e o parágrafo 44 da ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*.

[3] Nas ISA, só é usado o termo "renúncia".

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

(b) Prova de auditoria – Informação usada pelo auditor para chegar às conclusões sobre as quais se baseia a sua opinião. A prova de auditoria inclui não só a informação contida nos registos contabilísticos subjacentes às demonstrações financeiras, mas também outras informações. Para efeito das ISA:

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

(ii) Apropriação da prova de auditoria é a medida da qualidade da prova de auditoria, isto é, a sua relevância e a sua fiabilidade em apoio das conclusões nas quais se baseia a opinião do auditor.

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

(d) Auditor – A pessoa ou pessoas que conduzem a auditoria, geralmente o sócio responsável pelo trabalho ou outros membros da equipa de trabalho ou, como aplicável, a firma. Quando uma ISA se destina expressamente a que um requisito ou responsabilidade seja satisfeito pelo sócio responsável pelo trabalho, usa-se a expressão "sócio responsável pelo trabalho", em vez de "auditor". "Sócio responsável pelo trabalho" e "firma" devem ser lidos como se referindo aos seus termos equivalentes do setor público, quando relevante.

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

(f) Demonstrações financeiras – Uma representação estruturada da informação financeira histórica, incluindo divulgações, destinada a comunicar os recursos económicos ou as obrigações de uma entidade numa determinada data ou as alterações nelas ocorridas durante um período de tempo de acordo com um referencial de relato financeiro. O termo "demonstrações financeiras" refere-se geralmente a um conjunto completo de demonstrações financeiras conforme determinado pelos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, mas também se pode referir a uma única demonstração financeira. As divulgações compreendem informação descritiva ou explicativa preparada de acordo com o que é exigido, expressamente permitido ou de outra forma admitido pelo referencial de relato financeiro aplicável, seja na face das demonstrações financeiras, seja através de notas, seja ainda através da incorporação de referência cruzada. (Ref: Parágrafos A14 e A15)

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

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

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

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

(j) Premissa, relacionada com as responsabilidades do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação, em que assenta a condução de uma auditoria – O facto de que o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação reconhecem e compreendem que têm as seguintes responsabilidades, fundamentais para a condução de uma auditoria de acordo com as ISA. Isto é, responsabilidade:

(i) Pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, incluindo, quando relevante, a sua apresentação apropriada;

(ii) Pelo controlo interno que o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação, determinem ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou a erro; e

(iii) Por proporcionar ao auditor:

a. Acesso a toda a informação de que o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação tenham conhecimento e que seja relevante para a preparação das demonstrações financeiras, tal como registos, documentação e outras matérias;

b. Informação adicional que o auditor possa pedir ao órgão de gestão e, quando apropriado, aos encarregados da governação para efeitos da auditoria; e

c. Acesso sem restrições às pessoas da entidade das quais o auditor determina que é necessário obter prova de auditoria.

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

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

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

(l) Ceticismo profissional – Atitude que inclui uma mente interrogativa, alerta para condições que possam indicar uma possível distorção devido a erro ou a fraude, e uma apreciação crítica da prova de auditoria.

(m) Garantia razoável de fiabilidade – No contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras, um nível de garantia elevado, mas não absoluto.

(n) Risco de distorção material – O risco de as demonstrações financeiras estarem materialmente distorcidas anteriormente à auditoria, o qual consiste de dois componentes, descritos como segue ao nível de asserção: (Ref: Parágrafo A16)

(i) Risco inerente – A suscetibilidade de uma asserção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação a uma distorção que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controlos relacionados.

(ii) Risco de controlo – O risco de que a ocorrência de uma distorção numa asserção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação e que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, não seja evitada ou detetada e corrigida em tempo oportuno pelos controlos da entidade.

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

Requisitos

Requisitos Éticos Relativos a uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

14. O auditor deve cumprir os requisitos éticos relevantes, incluindo os que digam respeito à independência, com relação a trabalhos de auditoria de demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafos A17 a A20)

Ceticismo Profissional

15. O auditor deve planear e executar uma auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que façam com que as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas. (Ref: Parágrafos A21 a A25)

Julgamento Profissional

16. O auditor deve exercer julgamento profissional ao planear e executar uma auditoria de demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafos A26 a A30)

Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada e Risco de Auditoria

17. Para obter garantia razoável de fiabilidade, o auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo e, assim, permitir ao auditor extrair conclusões razoáveis que sirvam de base para a sua opinião. (Ref: Parágrafos A31 a A57)

Condução de uma Auditoria de Acordo com as ISA

Cumprimento das ISA Relevantes para a Auditoria

18. O auditor deve cumprir todas as ISA relevantes para a auditoria. Uma ISA é relevante para a auditoria quando está em vigor e as circunstâncias nela consideradas se verificam. (Ref: Parágrafos A58 a A62)

19. O auditor deve compreender todo o texto de uma ISA, incluindo o seu material de aplicação e outro material explicativo, para entender os seus objetivos e aplicar de forma apropriada os seus requisitos. (Ref: Parágrafos A63 a A73)

20. O auditor não deve declarar o cumprimento das ISA no seu relatório a não ser que tenha cumprido os requisitos desta ISA e de todas as outras ISA relevantes para a auditoria.

Objetivos Expostos nas ISA Individuais

21. Para atingir os seus objetivos gerais, o auditor deve usar os objetivos expostos nas ISA relevantes ao planear e executar a auditoria, tendo em atenção os inter-relacionamentos entre as ISA, para: (Ref: Parágrafos A74 a A76)

    (a) Determinar se quaisquer procedimentos de auditoria além dos exigidos pelas ISA são necessários para prosseguir os objetivos expostos nas ISA; e (Ref: Parágrafo A77)

    (b) Avaliar se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada. (Ref: Parágrafo A78)

Cumprimento dos Requisitos Relevantes

22. Sem prejuízo do parágrafo 23, o auditor deve cumprir todos os requisitos de uma ISA, salvo se, nas circunstâncias da auditoria:

    (a) Toda a ISA não é relevante; ou

    (b) O requisito não é relevante porque é condicional e a condição não existe. (Ref: Parágrafos A79 e A80)

23. Em circunstâncias excecionais, o auditor pode julgar necessário não aplicar um requisito relevante de uma ISA. Nessas circunstâncias, o auditor deve executar procedimentos de auditoria alternativos para alcançar o objetivo desse requisito. Espera-se que a necessidade de um auditor não aplicar um requisito relevante só ocorra quando o requisito é relativo a um procedimento específico a ser executado e, nas circunstâncias específicas da auditoria, esse procedimento seria ineficaz para atingir o objetivo do requisito. (Ref: Parágrafo A81)

Não Consecução de um Objetivo

24. Se um objetivo de uma ISA relevante não puder ser atingido, o auditor deve avaliar se isso o impede de atingir os objetivos gerais do auditor e, por conseguinte, exige que, de acordo com as ISA, modifique a sua opinião ou renuncie ao trabalho (quando a renúncia for possível segundo lei ou regulamento aplicável). A não consecução de um objetivo representa uma matéria significativa, que exige documentação de acordo com a ISA 230. [4] (Ref: Parágrafos A82 a A83)

***

[4] ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafo 8(c)

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

Âmbito da Auditoria (Ref: Parágrafo 3)

A1. A opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras aborda a questão de as demonstrações financeiras estarem ou não preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. Tal opinião é comum a todas as auditorias de demonstrações financeiras. Assim, a opinião do auditor não assegura, por exemplo, a viabilidade futura da entidade nem a eficiência ou eficácia com que o órgão de gestão conduziu os negócios da entidade. Em algumas jurisdições, porém, a lei ou regulamento aplicável pode exigir que os auditores deem opiniões sobre outras matérias específicas, tais como a eficácia do controlo interno ou a consistência de um relatório de gestão com as demonstrações financeiras. Embora as ISA incluam requisitos e orientação em relação a tais matérias na medida em que são relevantes para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, é exigido ao auditor que execute trabalho adicional caso tenha responsabilidades adicionais para emitir tais opiniões.

Preparação das Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 4)

A2. A lei ou regulamento pode estabelecer as responsabilidades do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação em relação ao relato financeiro. Porém, a extensão destas responsabilidades, ou a maneira como são descritas, pode diferir de uma jurisdição para outra. Apesar destas diferenças, uma auditoria de acordo com as ISA é conduzida na premissa de que o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação reconheceram e compreenderam que têm responsabilidade:

(a) Pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, incluindo, quando relevante, a sua apresentação apropriada;

(b) Pelo controlo interno que o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação, determinem ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou a erro; e

(c) Por proporcionar ao auditor:

(i) Acesso a toda a informação de que o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação tenham conhecimento e que seja relevante para a preparação das demonstrações financeiras, tais como registos, documentação e outras matérias;

(ii) Informação adicional que o auditor possa pedir ao órgão de gestão e, quando apropriado, aos encarregados da governação para efeitos da auditoria; e

(iii) Acesso sem restrições às pessoas da entidade das quais o auditor determina que é necessário obter prova de auditoria.

A3. A preparação das demonstrações financeiras pelo órgão de gestão e, quando apropriado, pelos encarregados da governação exige:

- A identificação do referencial de relato financeiro aplicável, no contexto de quaisquer leis ou regulamentos relevantes.
- A preparação das demonstrações financeiras de acordo com esse referencial.
- A inclusão de uma descrição adequada desse referencial nas demonstrações financeiras.

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

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

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

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

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

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

A6. Os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável determinam a forma e o conteúdo das demonstrações financeiras. Embora o referencial possa não especificar como contabilizar ou divulgar todas as transações ou acontecimentos, geralmente incorpora princípios suficientemente vastos que podem servir de base para o desenvolvimento e aplicação de políticas contabilísticas consistentes com os conceitos subjacentes aos requisitos do referencial.

A7. Alguns referenciais de relato financeiro são referenciais de apresentação apropriada, enquanto outros são referenciais de cumprimento. Os referenciais de relato financeiro que abrangem principalmente as normas de relato financeiro estabelecidas por uma organização autorizada ou reconhecida para promulgar normas a utilizar por entidades na preparação de demonstrações financeiras com finalidade geral são muitas vezes concebidos para garantir uma apresentação apropriada, como acontece por exemplo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB).

A8. Os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável também determinam o que constitui um conjunto completo de demonstrações financeiras. Para muitos referenciais de relato financeiro, as demonstrações financeiras destinam-se a proporcionar informação acerca da posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa de uma entidade. Para estes referenciais, um conjunto completo incluiria um balanço, uma demonstração dos resultados, uma demonstração de alterações no capital próprio, uma demonstração dos fluxos de caixa e as respetivas notas. Para outros referenciais, uma única demonstração financeira e as respetivas notas podem constituir um conjunto completo de demonstrações financeiras:

- Por exemplo, a Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público (IPSAS), *Relato Financeiro Segundo o Regime de Contabilidade de Caixa*, emitida pelo International Public Sector Accounting Standards Board, dispõe que a principal demonstração financeira é uma demonstração de recebimentos e pagamentos de caixa quando uma entidade do setor público prepara as suas demonstrações financeiras de acordo com essa IPSAS.
- Outros exemplos de uma única demonstração financeira, cada uma das quais incluiria as respetivas notas, são:
  - Balanço.
  - Demonstração dos resultados ou demonstração de atividades.
  - Demonstração de resultados transitados.
  - Demonstração de fluxos de caixa.
  - Demonstração de ativos e passivos que não inclui o capital próprio dos proprietários.
  - Demonstração de alterações no capital próprio dos proprietários.

- Demonstração de réditos e de gastos.
- Demonstração de atividades por linhas de produtos.

A9. A ISA 210 estabelece requisitos e dá orientação sobre a determinação da aceitabilidade do referencial de relato financeiro aplicável.[5] A ISA 800 (Revista) aborda considerações especiais quando as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com um referencial com finalidade especial.[6]

A10. Devido à importância da premissa para a condução de uma auditoria, exige-se que o auditor obtenha o acordo do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação de que reconhecem e compreendem que têm as responsabilidades estabelecidas no parágrafo A2, como pré-condição para aceitar o trabalho de auditoria.[7]

Considerações Específicas para Auditorias no Setor Público

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

Forma da Opinião do Auditor (Ref: Parágrafo 8)

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

A13. Quando o referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de apresentação apropriada, como é geralmente o caso das demonstrações financeiras com finalidade geral, a opinião exigida pelas ISA é sobre se as demonstrações financeiras estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, ou dão uma imagem verdadeira e apropriada. Quando o referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de cumprimento, a opinião exigida é sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial. Salvo se especificamente declarado de forma diferente, as referências nas ISA à opinião do auditor cobrem ambas as formas de opinião.

Definições

Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 13(f))

A14. Alguns referenciais de relato financeiro podem referir-se a recursos económicos ou obrigações da entidade com outros termos. Por exemplo, podem ser referidos como ativos e passivos de uma entidade e a diferença entre eles como o capital próprio ou interesses de capital.

A15. A informação descritiva ou explicativa que o referencial de relato financeiro aplicável exige que seja incluída nas demonstrações financeiras pode ser incorporada através de referência cruzada para outros documentos, tais como um relatório de gestão ou um relatório de risco. Incorporar através de referência cruzada significa fazer a referência das demonstrações financeiras para outros documentos, mas não de outros documentos para as demonstrações financeiras. Quando o referencial de relato financeiro aplicável não proibir expressamente a referência cruzada para o local onde se encontra a informação descritiva ou explicativa, e a informação tiver sido apropriadamente referenciada, tal informação passa a fazer parte das demonstrações financeiras.

Risco de Distorção Material (Ref: Parágrafo 13(n))

A16. Para efeitos das ISA, o risco de distorção material existe quando existe uma possibilidade razoável de:

(a) Ocorrer uma distorção (ou seja, a sua probabilidade); e

(b) Ser material se vier a ocorrer (ou seja, a sua magnitude).

---

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

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

7 ISA 210, parágrafo 6(b)

8 Ver parágrafo A62.

Requisitos Éticos Relativos a uma Auditoria de Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 14)

A17. O auditor está sujeito a requisitos éticos relevantes, incluindo os que dizem respeito à independência, em relação aos trabalhos de auditoria de demonstrações financeiras. Os requisitos éticos relevantes compreendem geralmente as disposições do *Código Internacional de Ética dos Profissionais de Contabilidade e Auditoria (incluindo as Normas Internacionais de Independência)* (o Código do IESBA) emitido pelo International Ethics Standards Board for Accountants relativos a uma auditoria de demonstrações financeiras, juntamente com os requisitos nacionais que sejam mais restritivos.

A18. O Código do IESBA estabelece os princípios fundamentais de ética profissional, que são:

(a) Integridade;

(b) Objetividade;

(c) Competência e zelo profissional;

(d) Confidencialidade; e

(e) Comportamento profissional.

Os princípios fundamentais da ética estabelecem o padrão de comportamento esperado de um profissional de contabilidade e auditoria.

O Código do IESBA fornece um enquadramento conceptual que estabelece a abordagem que um profissional de contabilidade e auditoria é obrigado a aplicar ao identificar, avaliar e abordar as ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais. No caso de auditorias, revisões e outros trabalhos de garantia de fiabilidade, o Código do IESBA estabelece as Normas Internacionais de Independência estabelecidas pela aplicação do enquadramento conceptual às ameaças à independência em relação a esses trabalhos.

A19. No caso de um trabalho de auditoria, é do interesse público e, por conseguinte, exigido pelo Código do IESBA, que o auditor seja independente da entidade sujeita a auditoria. O Código do IESBA descreve a independência como compreendendo não só a independência da mente como a independência na aparência. A independência do auditor em relação à entidade salvaguarda a sua capacidade para formar uma opinião de auditoria sem ser afetado por influências que possam comprometer essa opinião. A independência aumenta a capacidade do auditor para agir com integridade, ser objetivo e manter uma atitude de ceticismo profissional.

A20. A Norma Internacional de Gestão de Qualidade (ISQM) 1,[9] ou os requisitos nacionais que sejam pelo menos tão exigentes,[10] trata das responsabilidades da firma em conceber, implementar e operar um sistema de gestão de qualidade que proporcione à firma garantia razoável de fiabilidade de que a firma e o seu pessoal cumprem as suas responsabilidades de acordo com as normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis, e conduzem os trabalhos de acordo com tais normativos e requisitos. Como parte do seu sistema de gestão de qualidade, a ISQM 1 exige que a firma estabeleça objetivos de qualidade que abordem o cumprimento das responsabilidades de acordo com os requisitos éticos relevantes, incluindo os que dizem respeito à independência.[11] A ISA 220 (Revista) estabelece as responsabilidades do sócio responsável pelo trabalho no que respeita aos requisitos éticos relevantes, incluindo os relacionados com a independência[12]. A ISA 220 (Revista) também descreve quando a equipa de trabalho pode depender das políticas e procedimentos da firma na gestão e obtenção da qualidade ao nível do trabalho.[13]

Ceticismo Profissional (Ref: Parágrafo 15)

A21. O ceticismo profissional inclui estar alerta para, por exemplo:

- Prova de auditoria que contradiga outra prova de auditoria obtida.
- Informação que ponha em causa a fiabilidade de documentos e de respostas a indagações a serem usados como prova de auditoria.

---

[9] ISQM 1, *Gestão de Qualidade para Firmas que Executem Auditorias ou Revisões de Demonstrações Financeiras, ou Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade ou Serviços Relacionados*

[10] ISA 220 (Revista), *Gestão de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 3

[11] ISQM 1, parágrafo 29

[12] ISA 220 (Revista), parágrafos 16 a 21

[13] ISA 220 (Revista), parágrafo A10

- Condições que indiquem possível fraude.
- Circunstâncias que sugiram a necessidade de procedimentos de auditoria adicionais, para além dos exigidos pelas ISA.

A22. É necessário manter o ceticismo profissional durante toda a auditoria se o auditor quiser, por exemplo, reduzir os riscos de:

- Não dar conta de circunstâncias não usuais.
- Generalizar em excesso quando extrai conclusões de observações de auditoria.
- Usar pressupostos não apropriados ao determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria e ao avaliar os respetivos resultados.

A23. O ceticismo profissional é necessário para a apreciação crítica da prova de auditoria. Isto inclui questionar as provas de auditoria contraditórias e a fiabilidade de documentos e respostas a indagações e de outras informações obtidas do órgão de gestão e dos encarregados da governação. Também inclui a consideração da suficiência e apropriação da prova de auditoria obtida à luz das circunstâncias, como, por exemplo, no caso em que existem fatores de risco de fraude e em que um único documento, de uma natureza que seja suscetível de fraude, é a única prova de suporte para uma quantia material da demonstração financeira.

A24. O auditor pode aceitar registos e documentos como genuínos, salvo se tiver razões para acreditar no contrário. Apesar disso, exige-se que o auditor considere a fiabilidade da informação a ser usada como prova de auditoria.[14] Em caso de dúvida acerca da fiabilidade da informação ou de indicações de possível fraude (por exemplo, se houver condições identificadas durante a auditoria que levem o auditor a acreditar que um documento pode não ser autêntico ou que os termos de um documento podem ter sido falsificados), as ISA exigem que o auditor aprofunde a sua investigação e determine que modificações ou incrementos são necessários aos procedimentos de auditoria para resolver o assunto.[15]

A25. Não se espera que o auditor descure a experiência passada da honestidade e integridade do órgão de gestão da entidade e dos encarregados da governação. Apesar disso, a crença de que o órgão de gestão e os encarregados da governação são honestos e íntegros não liberta o auditor da necessidade de manter ceticismo profissional nem permite que o auditor se contente com uma prova de auditoria menos persuasiva para obter garantia razoável de fiabilidade.

Julgamento Profissional (Ref: Parágrafo 16)

A26. O julgamento profissional é essencial para a adequada condução de uma auditoria. Isto porque a interpretação dos requisitos éticos relevantes e das ISA e as decisões fundamentadas exigidas durante a auditoria não podem ser feitas sem a aplicação de conhecimentos e experiência relevantes aos factos e circunstâncias. O julgamento profissional é necessário em particular no que respeita a decisões sobre:

- A materialidade e o risco de auditoria.
- A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria usados para satisfazer os requisitos das ISA e recolher prova de auditoria.
- A avaliação sobre se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada e da necessidade de fazer mais alguma coisa para atingir os objetivos das ISA e, assim, os objetivos gerais do auditor.
- A avaliação dos julgamentos efetuados pelo órgão de gestão na aplicação pela entidade do referencial de relato financeiro aplicável.
- A elaboração de conclusões baseadas na prova de auditoria obtida, como, por exemplo, a avaliação da razoabilidade das estimativas feitas pelo órgão de gestão na preparação das demonstrações financeiras.

A27. A característica distintiva do julgamento profissional que se espera de um auditor é que este é exercido por um auditor cuja formação, conhecimentos e experiência contribuíram para desenvolver as competências necessárias para chegar a julgamentos razoáveis.

A28. O exercício de julgamento profissional em qualquer caso particular baseia-se nos factos e circunstâncias que sejam conhecidos do auditor. As consultas sobre matérias difíceis ou litigiosas no decurso da auditoria, não só dentro da

[14] ISA 500, *Prova de Auditoria*, parágrafos 7 a 9

[15] ISA 240, parágrafo 14; ISA 500, parágrafo 11; ISA 505, *Confirmações Externas*, parágrafos 10, 11, e 16

equipa de trabalho, mas também entre a equipa de trabalho e outros ao nível apropriado dentro ou fora da firma, tal como exigido pela ISA 220 (Revista),[16] ajudam o auditor a fazer julgamentos fundamentados e razoáveis.

A29. O julgamento profissional pode ser avaliado verificando se reflete uma aplicação competente dos princípios de auditoria e de contabilidade e se é apropriado à luz dos factos e circunstâncias que eram conhecidos do auditor à data do seu relatório e consistente com esses factos e circunstâncias.

A30. O julgamento profissional deve ser exercido ao longo da auditoria. Também deve ser apropriadamente documentado. A este respeito, exige-se que o auditor prepare documentação de auditoria suficiente para habilitar um auditor experiente, que não tenha prévia ligação com a auditoria, a compreender os julgamentos profissionais significativos feitos para atingir as conclusões sobre matérias significativas que surgiram durante a auditoria.[17] O julgamento profissional não deve ser usado como justificação para decisões que não sejam suportadas pelos factos e circunstâncias do trabalho ou por prova de auditoria suficiente e apropriada.

Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada e Risco de Auditoria (Ref: Parágrafos 5 e 17)

Suficiência e Apropriação da Prova de Auditoria

A31. A prova de auditoria é necessária para suportar a opinião e o relatório do auditor. É por natureza cumulativa e é principalmente obtida a partir de procedimentos de auditoria executados no seu decurso. Pode, contudo, incluir também informação obtida de outras fontes tais como auditorias anteriores (contanto que o auditor determine se ocorreram alterações desde a auditoria anterior que possam afetar a sua relevância para a auditoria corrente[18]) ou através de informação obtida pela firma na aceitação ou continuação da relação com o cliente ou trabalho. Para além de outras fontes dentro e fora da entidade, os registos contabilísticos da entidade são uma fonte importante de prova de auditoria. A informação que pode ser usada como prova de auditoria pode também ter sido preparada por um perito empregado da, ou contratado pela entidade. A prova de auditoria compreende não só informação que suporta e corrobora as asserções do órgão de gestão, mas também qualquer informação que contradiga tais asserções. Adicionalmente, em alguns casos, a ausência de informação (por exemplo, a recusa do órgão de gestão em proporcionar uma declaração que lhe foi pedida) é usada pelo auditor e, por isso, também constitui prova de auditoria. A maior parte do trabalho do auditor na formação da sua opinião consiste em obter e avaliar prova de auditoria.

A32. A suficiência e a apropriação da prova de auditoria estão inter-relacionadas. A suficiência é a medida da quantidade da prova de auditoria. A quantidade da prova de auditoria necessária é afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção (quanto mais altos os riscos avaliados, mais prova de auditoria será provavelmente necessária) e também pela qualidade de tal prova de auditoria (quanto mais elevada for a qualidade, menos prova poderá ser necessária). A obtenção de mais prova de auditoria pode, contudo, não compensar a sua baixa qualidade.

A33. A apropriação é a medida da qualidade da prova de auditoria, isto é, a sua relevância e a sua fiabilidade em proporcionar suporte para as conclusões nas quais se baseia a opinião do auditor. A fiabilidade da prova é influenciada pela sua fonte e pela sua natureza e depende das circunstâncias específicas em que é obtida.

A34. Se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo e, assim, habilitar o auditor a tirar conclusões razoáveis nas quais possa basear a sua opinião, é uma questão de julgamento profissional. A ISA 500 e outras ISA relevantes estabelecem requisitos adicionais e proporcionam mais orientação aplicável durante a auditoria no que diz respeito às considerações do auditor para obter prova de auditoria suficiente e apropriada.

Risco de Auditoria

A35. O risco de auditoria é função dos riscos de distorção material e do risco de deteção. A avaliação dos riscos é baseada em procedimentos de auditoria para obter a informação necessária para essa finalidade e na prova obtida no decurso da auditoria. A avaliação dos riscos é uma questão de julgamento profissional e não é uma questão de capacidade de mensuração precisa.

A36. Para efeito das ISA, o risco de auditoria não inclui o risco de o auditor poder expressar uma opinião de que as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas quando não o estão. Este risco é geralmente insignificante. Além do mais, o risco de auditoria é um termo técnico relacionado com o processo de auditoria,

---

[16] ISA 220 (Revista), parágrafo 35

[17] ISA 230, parágrafo 8

[18] ISA 315 (Revista 2019), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material*, parágrafo 16

não se referindo aos riscos de negócio do auditor, tais como perdas provenientes de litígios, publicidade adversa ou outros acontecimentos que surjam associados à auditoria de demonstrações financeiras.

Riscos de Distorção Material

A37. Os riscos de distorção material podem existir a dois níveis:

- Ao nível global das demonstrações financeiras; e
- Ao nível de asserção para classes de transações, saldos de contas e divulgações.

A38. Os riscos de distorção material ao nível global das demonstrações financeiras referem-se aos riscos de distorção material que se relacionam de forma profunda com as demonstrações financeiras como um todo e podem afetar muitas asserções.

A39. Os riscos de distorção material ao nível de asserção são avaliados a fim de determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais necessários para obter prova de auditoria suficiente e apropriada. Esta prova habilita o auditor a expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras com um nível de risco de auditoria aceitavelmente baixo. Os auditores utilizam várias abordagens para cumprir o objetivo de avaliar os riscos de distorção material. Por exemplo, o auditor pode fazer uso de um modelo que expresse o relacionamento global dos componentes do risco de auditoria em termos matemáticos para chegar a um nível aceitável de risco de deteção. Alguns auditores acham tal modelo útil quando planeiam procedimentos de auditoria.

A40. Os riscos de distorção material ao nível de asserção têm dois componentes: risco inerente e risco de controlo. O risco inerente e o risco de controlo são riscos da entidade e existem independentemente da auditoria das demonstrações financeiras.

A41. O risco inerente é influenciado por fatores de risco inerente. Dependendo do grau em que os fatores de risco inerente afetam a suscetibilidade de distorção de uma asserção, o nível de risco inerente varia numa escala que é referida como o espetro do risco inerente. O auditor determina classes significativas de transações, saldos de contas e divulgações, e as suas asserções relevantes, como parte do processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção material. Por exemplo, saldos de contas que consistam de quantias derivadas de estimativas contabilísticas sujeitas a uma incerteza significativa de estimação podem ser identificados como saldos de contas significativos, e a avaliação de risco inerente do auditor para os riscos relacionados ao nível da asserção pode ser superior devido à elevada incerteza da estimativa.

A42. As circunstâncias externas que dão origem a riscos de negócio podem também influenciar o risco inerente. Por exemplo, desenvolvimentos tecnológicos podem tornar um dado produto obsoleto, fazendo com que os inventários fiquem mais suscetíveis a sobrevalorização. Certos fatores da entidade e do seu ambiente que se relacionam com várias ou todas as classes de transações, saldos de contas ou divulgações podem também influenciar o risco inerente a uma asserção específica. Tais fatores podem incluir, por exemplo, uma insuficiência de fundo de maneio para continuar as operações ou uma indústria em declínio, caracterizada por um grande número de falências.

A43. O risco de controlo é função da eficácia da conceção, implementação e manutenção dos controlos aplicados pelo órgão de gestão para tratar os riscos identificados que ameacem a consecução dos objetivos da entidade relevantes para a preparação das respetivas demonstrações financeiras. Devido às limitações inerentes aos controlos, porém, o controlo interno, por muito bem concebido e operado que seja, só pode reduzir, mas não eliminar, os riscos de distorção material nas demonstrações financeiras. Estas limitações incluem, por exemplo, a possibilidade de erros ou falhas humanas ou de os controlos serem evitados por via de conluio ou por derrogação não apropriada do órgão de gestão. Consequentemente, existirá sempre algum risco de controlo. As ISA proporcionam as condições pelas quais se exige que o auditor teste, ou possa escolher testar, a eficácia operacional dos controlos na determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos substantivos a executar.[19]

A44. A avaliação dos riscos de distorção material pode ser expressa em termos quantitativos, como em percentagens, ou em termos não quantitativos. Em qualquer caso, a necessidade do auditor fazer avaliações do risco apropriadas é mais importante do que as diferentes abordagens em que podem ser feitas. As ISA tipicamente referem-se aos "riscos de distorção material" e não ao risco inerente e risco de controlo separadamente. Porém, a ISA 315 (Revista 2019) exige que o risco inerente seja avaliado separadamente do risco de controlo para proporcionar uma base para conceber e

[19] ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*, parágrafos 6 a 17

executar procedimentos de auditoria adicionais para responder aos riscos de distorção material avaliados ao nível da asserção, de acordo com a ISA 330.

A45. Os riscos de distorção material são avaliados ao nível da asserção de modo a determinar a natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais necessários para obter prova de auditoria suficiente e apropriada.[20]

A46. A ISA 315 (Revista 2019) estabelece os requisitos e proporciona orientação na identificação e avaliação dos riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e ao nível da asserção.

Risco de Deteção

A47. Para um dado nível de risco de auditoria, o nível aceitável de risco de deteção é inversamente proporcional aos riscos avaliados de distorção material ao nível da asserção. Por exemplo, quanto maiores são os riscos de distorção material que o auditor crê existirem, menor é o risco de deteção que deve ser aceite e, consequentemente, mais persuasiva deverá ser a prova de auditoria exigida pelo auditor.

A48. O risco de deteção relaciona-se com a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos do auditor que são por ele determinados para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo. É portanto função da eficácia de um procedimento de auditoria e da sua aplicação pelo auditor. Matérias como:

- planeamento adequado;
- correta afetação de pessoal à equipa de trabalho;
- aplicação de ceticismo profissional; e
- supervisão e revisão do trabalho de auditoria executado,

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

A49. A ISA 300[21] e a ISA 330 estabelecem requisitos e proporcionam orientação quanto ao planeamento de uma auditoria de demonstrações financeiras e às respostas do auditor aos riscos avaliados. O risco de deteção, contudo, só pode ser reduzido, mas não eliminado, dadas as limitações inerentes de uma auditoria. Consequentemente, existirá sempre algum risco de deteção.

Limitações Inerentes a uma Auditoria

A50. Não se espera, nem tal é possível, que o auditor reduza o risco de auditoria a zero, pelo que o auditor nunca pode obter garantia de fiabilidade absoluta de que as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material devido a fraude ou a erro. A razão são as limitações inerentes a uma auditoria, que resultam do facto de a maior parte da prova de auditoria sobre a qual o auditor tira conclusões e baseia a sua opinião ser persuasiva e não conclusiva. As limitações inerentes a uma auditoria provêm:

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

Natureza do Relato Financeiro

A51. A preparação de demonstrações financeiras envolve julgamento do órgão de gestão na aplicação dos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável aos factos e circunstâncias da entidade. Além disso, muitos itens das demonstrações financeiras envolvem decisões ou avaliações subjetivas ou um determinado grau de incerteza, podendo existir uma variedade de interpretações ou julgamentos aceitáveis. Consequentemente, alguns itens das demonstrações financeiras estão sujeitos a um nível inerente de variabilidade que não pode ser eliminado pela aplicação de procedimentos de auditoria adicionais. Por exemplo, tal é muitas vezes o caso no que respeita a determinadas estimativas contabilísticas. Apesar de tudo, as ISA exigem que o auditor considere especificamente se as estimativas contabilísticas são razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável e respetivas divulgações e analise

[20] ISA 330, parágrafo 6

[21] ISA 300, *Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*

também os aspetos qualitativos das práticas contabilísticas da entidade, incluindo indicadores de possíveis faltas de isenção nos julgamentos do órgão de gestão. [22]

Natureza dos Procedimentos de Auditoria

A52. A capacidade do auditor para obter prova de auditoria tem limitações práticas e legais. Por exemplo:

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

Oportunidade do Relato Financeiro e Equilíbrio entre Benefício e Custo

A53. A questão da dificuldade, do tempo ou do custo envolvido não é por si só uma base válida para o auditor omitir um procedimento de auditoria relativamente ao qual não existe alternativa ou para se dar por satisfeito com prova de auditoria menos persuasiva. O planeamento apropriado ajuda a garantir a disponibilidade de tempo e recursos suficientes para a condução da auditoria. Não obstante, a relevância da informação e, assim, o seu valor, tende a diminuir ao longo do tempo, existindo um equilíbrio que se procura entre a fiabilidade da informação e o seu custo. Isto é reconhecido em determinados referenciais de relato financeiro (ver, por exemplo, o *Referencial para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* do IASB). Assim, existe uma expectativa por parte dos utilizadores das demonstrações financeiras de que o auditor formará uma opinião sobre as demonstrações financeiras num período razoável de tempo e a um custo razoável, reconhecendo que é impraticável tratar toda a informação que possa existir ou abordar todas as matérias exaustivamente no pressuposto de que a informação está errada ou é fraudulenta até prova em contrário.

A54. Consequentemente, é necessário que o auditor:

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

A55. À luz das abordagens descritas no parágrafo A54, as ISA contêm requisitos para o planeamento e execução da auditoria e exigem, nomeadamente, que o auditor:

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

Outras Matérias que Afetam as Limitações Inerentes a uma Auditoria

A56. No caso de determinadas asserções ou de assuntos em causa, os efeitos potenciais das limitações inerentes à capacidade do auditor para detetar distorções materiais são particularmente significativos. Tais asserções ou assuntos incluem:

---

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

[23] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 13

[24] ISA 330; ISA 500; ISA 520, *Procedimentos Analíticos*; ISA 530, *Amostragem de Auditoria*

- Fraude, particularmente a fraude que envolve a gestão de topo ou conluio. Para mais informações, ver a ISA 240.
- Existência e plenitude de relacionamentos e de transações com partes relacionadas. Para mais informações, ver a ISA 550[25].
- Incumprimento de leis e regulamentos. Para mais informações, ver a ISA 250 (Revista)[26].
- Acontecimentos ou condições futuros que ameacem a continuidade de uma entidade. Para mais informações, ver a ISA 570 (Revista) [27].

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

A57. Dadas as limitações inerentes de uma auditoria, existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais das demonstrações financeiras possam não ser detetadas, mesmo que a auditoria seja devidamente planeada e executada de acordo com as ISA. Consequentemente, a descoberta subsequente de uma distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude ou erro não indicia, por si só, uma falha na condução de uma auditoria de acordo com as ISA. Porém, as limitações inerentes a uma auditoria não são justificação para o auditor se dar por satisfeito com prova de auditoria menos persuasiva. A decisão sobre se o auditor executou uma auditoria de acordo com as ISA é determinada pelos procedimentos de auditoria executados nas circunstâncias, pela suficiência e apropriação da prova de auditoria obtida em consequência dos mesmos e pela adequação do relatório do auditor baseado na avaliação dessa prova à luz dos objetivos gerais do auditor.

Condução de uma Auditoria de Acordo com as ISA

Natureza das ISA (Ref: Parágrafo 18)

A58. As ISA, tomadas em conjunto, proporcionam normas para o trabalho do auditor na consecução dos seus objetivos gerais. As ISA abordam as responsabilidades gerais do auditor, bem como as considerações adicionais do auditor relevantes para a aplicação dessas responsabilidades a assuntos específicos.

A59. O âmbito, data de entrada em vigor e qualquer limitação específica da aplicabilidade de uma determinada ISA são claramente especificados na mesma. Salvo disposição em contrário no próprio texto de uma ISA, permite-se que o auditor a aplique antes da data de entrada em vigor nela especificada.

A60. Ao executar uma auditoria, pode ser exigido ao auditor que cumpra requisitos legais ou regulamentares adicionais aos das ISA. As ISA não se sobrepõem às leis e regulamentos que regem uma auditoria de demonstrações financeiras. Se essas leis e regulamentos diferirem das ISA, uma auditoria conduzida apenas de acordo com as leis ou regulamentos não cumprirá automaticamente as ISA.

A61. O auditor pode também conduzir a auditoria não só de acordo com as ISA mas também com as normas de auditoria de uma jurisdição ou país específicos. Nestes casos, além de cumprir com cada uma das ISA relevantes para a auditoria, pode ser necessário que o auditor execute procedimentos de auditoria adicionais a fim de cumprir com as normas relevantes dessa jurisdição ou desse país.

Considerações Específicas para Auditorias no Setor Público

A62. As ISA são relevantes para trabalhos do setor público. As responsabilidades do auditor do setor público podem, porém, ser afetadas pelo mandato de auditoria ou por obrigações das entidades do setor público decorrentes de lei, regulamento ou de outra autoridade (tal como diretivas ministeriais, requisitos da política governamental ou resoluções da legislatura), que podem abranger um âmbito mais vasto do que uma auditoria de demonstrações financeiras de acordo com as ISA. Estas responsabilidades adicionais não são abordadas nas ISA. Poderão ser abordadas nas tomadas de posição da International Organization of Supreme Audit Institutions ou de organismos emissores de normas nacionais, ou em orientações desenvolvidas por agências governamentais de auditoria.

Conteúdo das ISA (Ref: Parágrafo 19)

A63. Além dos objetivos e requisitos (os requisitos são expressos nas ISA usando o termo "deve"), uma ISA contém orientações, sob a forma de material de aplicação e outro material explicativo. Pode também conter material

[25] ISA 550, *Partes Relacionadas*

[26] ISA 250 (Revista), *Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*

[27] ISA 570 (Revista), *Continuidade*

introdutório, que dá o contexto relevante para a compreensão apropriada da ISA, e definições. Por isso, todo o texto da ISA é relevante para a compreensão dos objetivos nela expostos e para a devida aplicação dos seus requisitos.

A64. Quando necessário, o material de aplicação e outro material explicativo proporciona explicações adicionais sobre os requisitos de uma ISA e dá orientação para a sua aplicação. Em particular, pode:

- Explicar mais precisamente o que um requisito significa ou o que se destina a cobrir, incluindo em algumas ISA, como a ISA 315 (Revista 2019), o motivo pelo qual o procedimento é necessário.
- Incluir exemplos de procedimentos que possam ser apropriados nas circunstâncias. Em algumas ISA, como a ISA 315 (Revista 2019), os exemplos são apresentados em caixas.

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

A65. Os apêndices fazem parte do material de aplicação e outro material explicativo. A finalidade e o uso pretendido de um apêndice são explicados no corpo da respetiva ISA ou no título e introdução do próprio apêndice.

A66. O material introdutório pode incluir, conforme necessário, explicações sobre:

- A finalidade e âmbito da ISA, incluindo a forma como se relaciona com outras ISA.
- A matéria subjacente da ISA.
- As responsabilidades respetivas do auditor e de outros em relação à matéria subjacente da ISA.
- O contexto em que a ISA é definida.

A67. Uma ISA pode incluir, numa secção separada com o título "Definições", uma descrição dos significados atribuídos a determinados termos para efeito das ISA. Estas definições são dadas para ajudar a aplicar e interpretar consistentemente as ISA e não pretendem sobrepor-se a definições que possam ser estabelecidas para outra finalidade, quer na lei, quer em regulamentação quer de qualquer outra forma. Salvo indicação em contrário, esses termos terão o mesmo significado em todas as ISA. O Glossário relativo às Normas Internacionais emitidas pelo International Auditing and Assurance Standards Board no *Manual das Normas Internacionais de Gestão de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados* publicado pela IFAC contém uma lista completa de termos definidos nas ISA. Também inclui descrições de outros termos previstos nas ISA, para ajudar a uma interpretação e tradução comuns e consistentes.

A68. Sempre que apropriado, o material de aplicação e outro material explicativo de uma ISA incluem considerações adicionais específicas às auditorias de pequenas entidades e de entidades do setor público. Estas considerações adicionais ajudam a aplicar os requisitos da ISA na auditoria de tais entidades. Porém, não limitam ou reduzem a responsabilidade do auditor quanto à aplicação e cumprimento dos requisitos das ISA.

Considerações de Escalabilidade

A69. Foram incluídas considerações de escalabilidade em algumas ISA (por exemplo, ISA 315 (Revista 2019)), ilustrando a aplicação dos requisitos a todas as entidades, independentemente de a sua natureza e circunstâncias serem menos ou mais complexas. As entidades menos complexas são entidades às quais se podem aplicar as características do parágrafo A71.

A70. As "considerações específicas para pequenas entidades" incluídas em algumas ISA foram desenvolvidas principalmente a pensar em entidades não cotadas. Contudo, algumas das considerações podem ser úteis em auditorias de pequenas entidades cotadas.

A71. Para a especificação das considerações adicionais para auditorias de pequenas entidades, "pequena entidade" refere-se a uma entidade que possui tipicamente características qualitativas como:

(a) Concentração da propriedade e gestão num pequeno número de indivíduos (muitas vezes um único indivíduo – quer seja uma pessoa singular quer seja uma outra empresa que detém a entidade, desde que o detentor tenha as características qualitativas relevantes); e

(c) Uma ou mais das seguintes:

(i) Transações lineares ou pouco complexas;

(ii) Escrituração simples;

(iii) Poucas linhas de negócio e poucos produtos dentro das linhas de negócio;

(iv) Sistemas de controlo interno mais simples;

(v) Poucos níveis de gestão com responsabilidade por uma vasta gama de controlos; ou

(vi) Pouco pessoal, com muitos dos empregados a deterem um vasto conjunto de responsabilidades.

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

A72. As ISA referem-se ao proprietário de uma pequena entidade que esteja envolvido na gestão diária da entidade como o "sócio-gerente".

Considerações Específicas sobre Ferramentas e Técnicas Automatizadas

A73. As considerações específicas sobre "ferramentas e técnicas automatizadas" incluídas em algumas ISA (por exemplo, ISA 315 (Revista 2019)) foram desenvolvidas para explicar como o auditor pode aplicar determinados requisitos ao utilizar ferramentas e técnicas automatizadas na execução de procedimentos de auditoria.

Objetivos Expostos nas ISA Individuais (Ref: Parágrafo 21)

A74. Cada ISA contém um ou mais objetivos que proporcionam uma ligação entre os requisitos e os objetivos gerais do auditor. Os objetivos de uma ISA individual servem para focar o auditor no desfecho desejado da ISA, embora sendo suficientemente específicos para ajudar o auditor a:

- Compreender o que precisa de ser realizado e, quando necessário, os meios apropriados para o fazer; e
- Decidir sobre se algo mais deve ser feito para atingir esses objetivos nas circunstâncias particulares da auditoria.

A75. Os objetivos devem ser entendidos no contexto dos objetivos gerais do auditor, expostos no parágrafo 11 desta ISA. Tal como em relação aos objetivos gerais do auditor, a capacidade de atingir um determinado objetivo está igualmente sujeita às limitações inerentes a uma auditoria.

A76. Ao usar os objetivos, exige-se que o auditor tenha em atenção os inter-relacionamentos entre as ISA. Isto porque, conforme indicado no parágrafo A58, as ISA tratam nalguns casos de responsabilidades gerais e noutros casos da aplicação dessas responsabilidades a tópicos específicos. Por exemplo, esta ISA exige que o auditor adote uma atitude de ceticismo profissional; isto é necessário em todos os aspetos de planeamento e execução de uma auditoria, mas não é repetido como um requisito de cada ISA. A um nível mais pormenorizado, a ISA 315 (Revista 2019) e a ISA 330 contêm, nomeadamente, objetivos e requisitos que tratam as responsabilidades do auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção material e na conceção e execução de procedimentos de auditoria adicionais para responder a esses riscos avaliados, respetivamente; estes objetivos e requisitos aplicam-se no decurso de toda a auditoria. Uma ISA que trate de aspetos específicos da auditoria (por exemplo, a ISA 540 (Revista)) pode ser mais descritiva na forma como os objetivos e requisitos de ISA como por exemplo a ISA 315 (Revista 2019) e a ISA 330 devem ser aplicados em relação ao seu tema, mas não repete esses objetivos. Assim, ao atingir o objetivo exposto na ISA 540 (Revista), o auditor tem em atenção os objetivos e requisitos de outras ISA relevantes.

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

A77. Os requisitos das ISA são concebidos para permitir ao auditor atingir os objetivos especificados nas ISA e, por conseguinte, os objetivos gerais do auditor. Espera-se por isso que a aplicação apropriada dos requisitos das ISA pelo auditor proporcione uma base suficiente para a consecução daqueles objetivos. Porém, dado que as circunstâncias dos trabalhos de auditoria variam significativamente e que nem todas essas circunstâncias podem ser antecipadas nas ISA, o auditor é responsável por determinar os procedimentos de auditoria necessários para cumprir os requisitos das ISA e atingir os objetivos. Nas circunstâncias de um trabalho, podem existir matérias particulares que exijam que o auditor execute procedimentos de auditoria para além dos exigidos pelas ISA para satisfazer os objetivos nelas especificados.

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

A78. Exige-se que o auditor use os objetivos para avaliar se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada no contexto dos objetivos gerais do auditor. Se, em consequência dessa avaliação, o auditor concluir que a prova de auditoria não é suficiente e apropriada, pode seguir uma ou mais das abordagens seguintes para cumprir o requisito do parágrafo 21(b):

- Avaliar se foi ou se irá ser obtida prova de auditoria relevante adicional em resultado do cumprimento de outras ISA;
- Complementar o trabalho executado na aplicação de um ou mais requisitos; ou

- Executar outros procedimentos que o auditor julgue necessários nas circunstâncias.

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

Cumprimento dos Requisitos Relevantes

Requisitos Relevantes (Ref: Parágrafo 22)

A79. Em alguns casos, uma ISA (e, portanto, todos os seus requisitos) pode não ser relevante nas circunstâncias. Por exemplo, se uma entidade não tem uma função de auditoria interna, nada na ISA 610 (Revista 2013)[28] é relevante.

A80. Numa ISA relevante, podem existir requisitos condicionais. Esses requisitos serão relevantes quando as circunstâncias previstas nos requisitos se aplicarem e a condição se verificar. Em termos gerais, o condicionalismo de um requisito pode ser explícito ou implícito. Por exemplo:

- O requisito para modificar a opinião do auditor se existir uma limitação do âmbito da auditoria[29] representa um requisito condicional explícito.
- O requisito de comunicar deficiências significativas no controlo interno identificadas durante a auditoria aos encarregados da governação, [30] que depende da existência de tais deficiências significativas identificadas; e o requisito de obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante à apresentação e divulgação de informação por segmentos de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável,[31] que depende desse referencial de relato exigir ou permitir tal divulgação, representam requisitos condicionais implícitos.

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

Não Aplicação de um Requisito (Ref: Parágrafo 23)

A81. A ISA 230 estabelece os requisitos de documentação nas circunstâncias excecionais em que o auditor não aplica um requisito relevante.[32] As ISA não exigem o cumprimento de um requisito que não seja relevante nas circunstâncias da auditoria.

Não Consecução de um Objetivo (Ref: Parágrafo 24)

A82. Se um objetivo foi ou não atingido é uma questão de julgamento profissional do auditor. Esse julgamento tem em conta os resultados dos procedimentos de auditoria executados para cumprir os requisitos das ISA e a avaliação do auditor sobre se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada e sobre necessidades adicionais a satisfazer nas circunstâncias particulares da auditoria para atingir os objetivos expostos nas ISA. Consequentemente, as circunstâncias que podem dar origem à não consecução de um objetivo incluem as que:

- Impedem o auditor de cumprir os requisitos relevantes de uma ISA.
- Resultam em que não seja praticável ou possível para o auditor levar a efeito os procedimentos de auditoria adicionais ou obter mais prova de auditoria, como tenha determinado que seria necessário fazendo uso dos objetivos de acordo com o parágrafo 21, por exemplo devido a uma limitação na prova de auditoria disponível.

A83. Uma documentação de auditoria que satisfaz os requisitos da ISA 230 e os requisitos específicos de documentação de outras ISA relevantes proporciona prova da base de um auditor para concluir acerca da consecução dos seus objetivos gerais. Embora não seja necessário que um auditor documente separadamente (por exemplo numa lista de verificação) que objetivos individuais foram atingidos, a documentação da não consecução de um objetivo ajudará o auditor a avaliar se tal falha fez com que não fossem atingidos os objetivos gerais.

---

28 ISA 610 (Revista 2013), *Usar o Trabalho de Auditores Internos*, parágrafo 2

29 ISA 705, *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*, parágrafo 13

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

31 ISA 501, *Prova de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados*, parágrafo 13

32 ISA 230, parágrafo 12