NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 260 (REVISTA)

COMUNICAÇÃO COM OS ENCARREGADOS DA GOVERNAÇÃO

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que iniciem em ou após 15 de dezembro de 2016)

ÍNDICE

Parágrafo

Introdução

Âmbito desta ISA 1–3

O Papel da Comunicação 4–7

Data de Eficácia 8

Objetivos 9

Definições 10

Requisitos

Os Encarregados da Governação 11–13

Matérias a Comunicar 14–18

O Processo de Comunicação 19–23

Documentação 24

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Os Encarregados da Governação A1–A8

Matérias a Comunicar A9–A36

O Processo de Comunicação A37–A53

Documentação A54

Apêndice 1: Requisitos Específicos na ISQM 1 e em Outras ISA que se Referem à Comunicação com os Encarregados da Governação

Apêndice 2: Aspetos Qualitativos de Práticas Contabilísticas

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*, deve ser lida no contexto da ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*.

Introdução

Âmbito desta ISA

1. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) aborda a responsabilidade do auditor em comunicar com os encarregados da governação numa auditoria de demonstrações financeiras. Embora esta ISA se aplique independentemente da estrutura de governação ou da dimensão de uma entidade, são aplicáveis considerações especiais quando todos os encarregados da governação estão envolvidos na gestão de uma entidade e quando estiverem em causa entidades cotadas. Esta ISA não estabelece requisitos respeitantes à comunicação do auditor com o órgão de gestão ou com os proprietários de uma entidade, salvo se estes desempenharem também uma função na governação.

2. Esta ISA é escrita no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras, mas também pode ser aplicável, adaptada às circunstâncias, a auditorias de outra informação financeira histórica, quando os encarregados da governação tenham a responsabilidade de supervisionar a preparação dessa outra informação financeira histórica.

3. Reconhecendo a importância de uma comunicação eficaz nos dois sentidos numa auditoria de demonstrações financeiras, esta ISA proporciona um quadro abrangente para as comunicações do auditor com os encarregados da governação e identifica algumas matérias específicas que lhes devem ser comunicadas. Matérias adicionais a comunicar, que complementam os requisitos desta ISA, são identificadas em outras ISA (ver o Apêndice 1). Além disso, a ISA 265[1] estabelece requisitos específicos respeitantes à comunicação aos encarregados da governação de deficiências significativas no controlo interno que o auditor identificou durante a auditoria. Outras matérias não exigidas por esta ou por outras ISA podem ser exigidas por lei ou regulamento, em resultado de acordo com a entidade ou no cumprimento de requisitos profissionais adicionais aplicáveis ao trabalho (como, por exemplo, normas de uma organização nacional de profissionais de auditoria). Nada nesta ISA impede o auditor de comunicar quaisquer outras matérias aos encarregados da governação. (Ref: Parágrafos A33 a A36)

O Papel da Comunicação

4. Esta ISA está principalmente centrada nas comunicações do auditor aos encarregados da governação. Apesar de tudo, uma comunicação eficaz nos dois sentidos é importante para ajudar:

   (a) O auditor e os encarregados da governação a compreenderem matérias relacionadas com a auditoria e a desenvolverem um relacionamento de trabalho construtivo. Este relacionamento é estabelecido sem prejuízo da manutenção da independência e objetividade do auditor;

   (b) O auditor a obter dos encarregados da governação informação relevante para a auditoria. Por exemplo, os encarregados da governação podem ajudar o auditor a compreender a entidade e o seu ambiente, a identificar fontes apropriadas de prova de auditoria e a obter informação acerca de transações ou acontecimentos específicos; e

   (c) Os encarregados da governação a cumprirem as suas responsabilidades de acompanhamento do processo de relato financeiro, reduzindo por esta via os riscos de distorção material das demonstrações financeiras.

5. Se bem que o auditor seja responsável por comunicar as matérias exigidas por esta ISA, o órgão de gestão também tem a responsabilidade de comunicar matérias de interesse da governação aos encarregados da governação. A comunicação pelo auditor não liberta o órgão de gestão desta responsabilidade. De forma análoga, as comunicações pelo órgão de gestão aos encarregados da governação de matérias que se exige que o auditor comunique não liberta o auditor da responsabilidade de também as comunicar. As comunicações destas matérias pelo órgão de gestão podem, contudo, afetar a forma ou a oportunidade das comunicações do auditor aos encarregados da governação.

6. A comunicação clara de matérias específicas cuja comunicação é exigida pelas ISA é uma parte integrante de qualquer auditoria. Contudo, as ISA não exigem que o auditor execute procedimentos específicos para identificar quaisquer outras matérias a comunicar aos encarregados da governação.

7. Em algumas jurisdições, a lei ou regulamento podem restringir a comunicação do auditor com os encarregados da governação em relação a determinadas matérias. A lei ou regulamentos podem proibir especificamente uma comunicação, ou outra ação, que possa prejudicar uma investigação por uma autoridade apropriada de um ato que é ou se suspeita ser ilegal, incluindo alertar a entidade, por exemplo, quando é exigido que o auditor que

[1] ISA 265, *Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação*

relate casos de incumprimento, identificado ou suspeito, de leis e regulamentos a uma autoridade apropriada relativamente à legislação de branqueamento de capitais. Nestas circunstâncias, as matérias consideradas pelo auditor podem ser complexas e o auditor pode considerar o recurso a aconselhamento jurídico.

Data de Eficácia

8. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2016.

Objetivos

9. Os objetivos do auditor são:

   (a) Comunicar claramente aos encarregados da governação as suas responsabilidades em relação à auditoria de demonstrações financeiras e uma visão geral do âmbito e oportunidade planeados da auditoria;

   (b) Obter dos encarregados da governação informação relevante para a auditoria;

   (c) Proporcionar aos encarregados da governação observações atempadas decorrentes da auditoria que sejam significativas e relevantes para a sua responsabilidade de supervisão do processo de relato financeiro; e

   (d) Promover uma comunicação eficaz nos dois sentidos entre o auditor e os encarregados da governação.

Definições

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

   (a) Encarregados da governação – A(s) pessoa(s) ou organização(ões) (por exemplo, um trustee empresarial) com responsabilidade pela supervisão da direção estratégica da entidade e pelas obrigações relacionadas com a responsabilidade da entidade em prestar contas pelos seus atos. Tal inclui a supervisão do processo de relato financeiro. Para algumas entidades em algumas jurisdições, os encarregados da governação podem incluir pessoas do órgão de gestão como, por exemplo, membros executivos de um conselho de administração de uma entidade do setor privado ou público ou um sócio-gerente. Para discussão sobre a diversidade das estruturas de governação, ver os parágrafos A1 a A8.

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

Requisitos

Os Encarregados da Governação

11. O auditor deve determinar a(s) pessoa(s) apropriada(s) na estrutura de governação da entidade com quem deve comunicar. (Ref: Parágrafos A1 a A4)

Comunicação com um Subgrupo dos Encarregados da Governação

12. Se o auditor comunica com um subgrupo dos encarregados da governação, por exemplo, um comité de auditoria, ou um indivíduo, deve determinar se é também necessário comunicar com o órgão de gestão. (Ref: Parágrafos A5 a A7)

Quando Todos os Encarregados da Governação estão Envolvidos na Gestão da Entidade

13. Em alguns casos, todos os encarregados da governação estão envolvidos na gestão da entidade, como acontece por exemplo com um pequeno negócio em que um único proprietário gere a entidade e ninguém mais tem o papel de governação. Nestes casos, se as matérias exigidas por esta ISA forem comunicadas à(s) pessoa(s) com responsabilidade de gestão, e a(s) pessoa(s) também tiver(em) responsabilidades de governação, não é necessário comunicar as matérias de novo a essa(s) mesma(s) pessoa(s) no seu papel de governação. Estas matérias estão referidas no parágrafo 16(c). O auditor deve, apesar de tudo, certificar-se que as comunicações com a(s) pessoa(s) com responsabilidade de gestão informem todos aqueles com quem, na sua capacidade de governação, o auditor de outra forma comunicaria. (Ref: Parágrafo A8)

Matérias a Comunicar

As Responsabilidades do Auditor em Relação à Auditoria de Demonstrações Financeiras

14. O auditor deve comunicar aos encarregados da governação as responsabilidades que lhe incumbem em relação à auditoria de demonstrações financeiras, nomeadamente:

    (a) O auditor é responsável por formar e expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras preparadas pelo órgão de gestão com a supervisão dos encarregados da governação; e

    (b) A auditoria de demonstrações financeiras não liberta o órgão de gestão ou os encarregados da governação das suas responsabilidades. (Ref: Parágrafos A9 e A10)

Âmbito e Oportunidade Planeados da Auditoria

15. O auditor deve comunicar aos encarregados da governação uma visão geral do âmbito e oportunidade planeados da auditoria, incluindo a comunicação acerca dos riscos significativos identificados. (Ref: Parágrafos A11 a A16)

Conclusões Significativas da Auditoria

16. O auditor deve comunicar aos encarregados da governação: (Ref: Parágrafos A17 e A18))

    (a) Os seus pontos de vista acerca de aspetos qualitativos significativos das práticas contabilísticas da entidade, incluindo políticas contabilísticas, estimativas contabilísticas e divulgações nas demonstrações financeiras. Quando aplicável, o auditor deve explicar aos encarregados da governação a razão pela qual considera que uma prática contabilística significativa, que seja aceitável segundo o referencial de relato financeiro aplicável, não é a mais apropriada às circunstâncias particulares da entidade; (Ref: Parágrafos A19 e A20)

    (b) Dificuldades significativas, se existirem, sentidas durante a auditoria; (Ref: Parágrafo A21)

    (c) A menos que todos os encarregados da governação estejam envolvidos na gestão da entidade:

        (i) Matérias significativas decorrentes da auditoria que foram debatidas ou objeto de correspondência com o órgão de gestão; e (Ref: Parágrafo A22)

        (ii) Declarações escritas solicitadas pelo auditor;

    (d) Circunstâncias que afetam a forma e conteúdo do relatório do auditor, se alguma; e (Ref: Parágrafos A23 a A25)

    (e) Outras matérias significativas decorrentes da auditoria que, no julgamento profissional do auditor, sejam relevantes para a supervisão do processo de relato financeiro. (Ref: Parágrafos A26 a A28)

Independência do Auditor

17. O deve comunicar aos encarregados da governação os requisitos éticos relevantes, incluindo aqueles relacionados com a independência, que o auditor aplica ao trabalho de auditoria, incluindo, se aplicável nas circunstâncias, quaisquer requisitos de independência específicos para auditorias de demonstrações financeiras de determinadas entidades. (Ref.: Parágrafo A29)

18. No caso de entidades cotadas, o auditor deve comunicar aos encarregados da governação:

    (a) Através de declaração que a equipa do trabalho e outros na firma conforme apropriado, a firma e, quando aplicável, as firmas da rede cumpriram os requisitos éticos relevantes relativos à independência; e

        (i) Todos os relacionamentos e outras matérias entre a firma, firmas da rede e a entidade que, no julgamento profissional do auditor, possam razoavelmente ser vistos como suscetíveis de afetar a sua independência. Isto deve incluir os honorários totais debitados durante o período coberto pelas demonstrações financeiras por serviços de auditoria e outros serviços prestados pela firma ou por outras firmas da rede à entidade e a componentes controlados por esta. Estes honorários devem ser imputados a categorias apropriadas para ajudar os encarregados da governação a avaliar o efeito dos serviços prestados na independência do auditor; e

        (ii) Em relação às ameaças à independência que não se encontram a um nível aceitável, as ações tomadas para enfrentar as ameaças, incluindo as ações que foram tomadas para eliminar as circunstâncias que criam as ameaças, ou aplicando salvaguardas para reduzir as ameaças para um nível aceitável. (Ref: Parágrafos A30 a A32)

O Processo de Comunicação

Estabelecer o Processo de Comunicação

19. O auditor deve comunicar com os encarregados da governação sobre a forma, a oportunidade e o conteúdo geral esperado das comunicações. (Ref: Parágrafos A37 a A45)

Formas de Comunicação

20. O auditor deve comunicar com os encarregados da governação as conclusões significativas da auditoria por escrito se, no seu julgamento profissional, a comunicação oral não for adequada. As comunicações escritas não têm de incluir todos os assuntos identificados no decurso da auditoria. (Ref: Parágrafos A46 a A48)

21. O auditor deve comunicar com os encarregados da governação por escrito no que respeita à sua independência, conforme exigido pelo parágrafo 18.

Oportunidade da Comunicação

22. O auditor deve comunicar com os encarregados da governação em tempo oportuno. (Ref: Parágrafos A49 e A50)

Adequação do Processo de Comunicação

23. O auditor deve avaliar se a comunicação nos dois sentidos com os encarregados da governação foi adequada para efeitos da auditoria. Se não for o caso, o auditor deve avaliar o efeito, se existir, na sua avaliação dos riscos de distorção material e na capacidade de obter prova de auditoria apropriada e suficiente e tomar medidas apropriadas. (Ref: Parágrafos A51 a A53)

Documentação

24. Sempre que as matérias cuja comunicação seja exigida por esta ISA forem comunicadas oralmente, o auditor deve documentá-las, assim como quando e a quem foram comunicadas. Quando as matérias forem comunicadas por escrito, o auditor deve conservar uma cópia da comunicação como parte da documentação de auditoria.[2] (Ref: Parágrafo A54)

***

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Os Encarregados da Governação (Ref: Parágrafo 11)

A1. As estruturas de governação variam entre jurisdições e entidades, refletindo influências como a natureza cultural e legal ou a dimensão e as características da propriedade. Por exemplo:

- Em algumas jurisdições existe um conselho de supervisão (total ou principalmente não executivo) separado de um conselho executivo (a chamada estrutura "dualista"). Em outras jurisdições, tanto as funções de supervisão como as executivas são da responsabilidade legal de um único órgão, ou órgão unitário (uma estrutura "monista").
- Em algumas entidades, os encarregados da governação detêm posições que são parte integrante da estrutura legal da entidade, por exemplo com a posição de diretores. Noutras, como por exemplo certas entidades estatais, um organismo que não faz parte da entidade é o encarregado da sua governação.
- Em certos casos, alguns ou todos os encarregados da governação estão envolvidos na gestão da entidade. Noutros, os encarregados da governação e o órgão de gestão são compostos por pessoas diferentes.
- Em alguns casos, os encarregados da governação são responsáveis pela aprovação[3] das demonstrações financeiras da entidade (noutros casos é o órgão de gestão quem tem esta responsabilidade).

A2. Na maioria das entidades, a governação é da responsabilidade coletiva de um órgão de gestão, tal como um conselho de administração, um conselho de supervisão, os sócios, os proprietários, uma comissão de gestão, um conselho de governadores, trustees ou pessoas equivalentes. Contudo, em algumas entidades mais pequenas, a governação pode ser responsabilidade de uma única pessoa, como por exemplo o sócio-gerente, sempre que não existam outros proprietários, ou um único administrador. Quando a governação é de responsabilidade

[2] ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafos 8 a 11 e A6

[3] Como descrito no parágrafo A69 da ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, ter a responsabilidade pela aprovação neste contexto significa ter a autoridade para concluir que foram preparadas todas as peças que compreendem as demonstrações financeiras, incluindo as respetivas notas anexas.

coletiva, um subgrupo, como um comité de auditoria ou mesmo um indivíduo, pode ser o encarregado de tarefas específicas para ajudar o órgão de gestão a cumprir as suas responsabilidades. Alternativamente, um subgrupo ou um indivíduo poderá ter responsabilidades específicas legalmente identificadas diferentes das do órgão de gestão.

A3. Tal diversidade significa que não é possível nesta ISA especificar para todas as auditorias a(s) pessoas(s) a quem o auditor deve comunicar determinadas matérias. Também, em alguns casos, a(s) pessoa(s) apropriada(s) a quem comunicar pode(m) não ser claramente identificável(eis) a partir da estrutura legal aplicável ou de outras circunstâncias do trabalho, como acontece por exemplo, com entidades em que a estrutura de governação não está formalmente definida, como entidades familiares, algumas organizações sem fins lucrativos e algumas entidades estatais. Em tais casos, o auditor pode precisar de debater e chegar a acordo com a parte que contrata quanto à(s) pessoa(s) relevante(s) com quem comunicar. Ao decidir com quem comunicar, é relevante a compreensão pelo auditor da estrutura de governação e dos processos de uma entidade, obtida de acordo com a ISA 315 (Revista 2019)[4] . A(s) pessoa(s) apropriada(s) com quem comunicar pode(m) variar dependendo da matéria a comunicar.

A4. A ISA 600 (Revista) inclui matérias específicas que devem ser objeto de comunicação pelo auditor do grupo aos encarregados da governação do grupo.[5] Os assuntos comunicados podem incluir aqueles levados ao conhecimento do auditor do grupo pelos auditores das componentes, que o auditor do grupo considere significativos para as responsabilidades dos responsáveis pela governação do grupo. Os auditores das componentes também podem comunicar matérias com os encarregados da governação da componente[6]. Nestas circunstâncias, a(s) pessoa(s) apropriada(s) com quem o auditor da componente comunica depende(m) das circunstâncias do trabalho e da matéria a comunicar. Em alguns casos, várias entidades ou unidades de negócio poderão conduzir os mesmos negócios dentro do mesmo sistema de controlo interno e usando as mesmas práticas contabilísticas. Sempre que os encarregados da governação dessas entidades ou unidades de negócio sejam os mesmos (nomeadamente, um conselho de administração comum), pode ser evitada duplicação na comunicação abordando estas entidades ou unidades de negócio em conjunto para efeitos de comunicação.

Comunicação com um Subgrupo dos Encarregados da Governação (Ref: Parágrafo 12)

A5. Quando considera a comunicação com um subgrupo dos encarregados da governação, o auditor pode ter em conta matérias como:

- As responsabilidades respetivas do subgrupo e do órgão de gestão.
- A natureza da matéria a comunicar.
- Requisitos legais ou regulamentares relevantes.
- Se o subgrupo tem a autoridade para tomar medidas em relação à informação comunicada e se pode proporcionar informação e explicações adicionais de que o auditor possa necessitar.

A6. Quando decide se também existe a necessidade de comunicar informações completas ou resumidas ao órgão de governação, o auditor pode ser influenciado pela sua perceção de quão eficaz e apropriadamente o subgrupo comunica sobre a informação relevante com o órgão de governação. O auditor pode explicitar, ao acordar os termos do trabalho, que, salvo se proibido por lei ou regulamento, se reserva o direito de comunicar diretamente com o órgão de governação.

A7. Os comités de auditoria (ou subgrupos similares com diferentes nomes) existem em muitas jurisdições. Se bem que a sua autoridade e funções específicas possam variar, a comunicação com o comité de auditoria, quando exista, tornou-se um elemento-chave na comunicação do auditor com os encarregados da governação. Os princípios de boa governação sugerem que:

- O auditor seja regularmente convidado a assistir às reuniões do comité de auditoria.
- O presidente e, quando relevante, os outros membros do comité de auditoria contactem periodicamente com o auditor.
- O comité de auditoria reúna com o auditor sem a presença do órgão de gestão pelo menos uma vez por ano.

---

[4] ISA 315 (Revista), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material*

[5] ISA 600 (Revista), *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)*, parágrafo 57

[6] ISA 600 (Revista), parágrafo 45(i)

Quando Todos Os Encarregados da Governação estão Envolvidos na Gestão da Entidade (Ref: Parágrafo13)

A8. Em alguns casos, todos os encarregados da governação estão envolvidos na gestão da entidade, devendo a aplicação dos requisitos de comunicação ser modificada para reconhecer esta situação. Em tais casos, a comunicação com a(s) pessoa(s) com responsabilidades de gestão poderá não informar adequadamente todos aqueles com quem o auditor de outra forma comunicaria na sua capacidade de governação. Por exemplo, numa sociedade em que todos os diretores estejam envolvidos na gestão, alguns desses diretores (nomeadamente, um responsável pelo marketing) poderão não ter conhecimento de matérias significativas discutidas com um outro diretor (nomeadamente, um responsável pela preparação das demonstrações financeiras).

Matérias a Comunicar

As Responsabilidades do Auditor em Relação à Auditoria de Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 14)

A9. As responsabilidades do auditor em relação a uma auditoria de demonstrações financeiras são muitas vezes incluídas na carta de compromisso ou em outra forma adequada de acordo escrito que registe os termos acordados do trabalho.[7] A lei, regulamento ou estrutura de governo societário da entidade pode exigir que os encarregados da governação acordem os termos do trabalho com o auditor. Quando esse não for o caso, dar aos encarregados da governação uma cópia dessa carta de compromisso ou outra forma adequada de acordo escrito pode ser uma maneira apropriada de comunicar com estes no que respeita a matérias como:

- A responsabilidade do auditor pela realização da auditoria de acordo com as ISA, direcionada para a expressão de uma opinião sobre as demonstrações financeiras. As matérias que as ISA exigem que sejam comunicadas incluem, por isso, matérias significativas decorrentes da auditoria das demonstrações financeiras que sejam relevantes para os encarregados da governação na supervisão do processo de relato financeiro.
- O facto de as ISA não exigirem que o auditor conceba procedimentos com a finalidade de identificar matérias suplementares a comunicar aos encarregados da governação.
- Quando a ISA 701[8] é aplicável, as responsabilidades do auditor para determinar e comunicar matérias relevantes de auditoria no seu relatório.
- Quando aplicável, a responsabilidade do auditor pela comunicação de matérias particulares exigida por lei ou regulamento, em resultado de acordo com a entidade ou de requisitos profissionais adicionais aplicáveis ao trabalho, como por exemplo normas de uma organização nacional de profissionais de auditoria.

A10. A lei ou regulamentos, um acordo com a entidade ou requisitos adicionais aplicáveis ao trabalho podem proporcionar uma comunicação mais vasta de matérias com os encarregados da governação. Por exemplo, (a) um acordo com a entidade pode estabelecer que determinadas matérias sejam comunicadas quando resultem da prestação, por uma firma ou por outras firmas da rede, de outros serviços que não sejam a auditoria de demonstrações financeiras; ou (b) o mandato de um auditor do setor público pode estabelecer a comunicação de matérias que chegaram ao conhecimento do auditor em consequência de outros trabalhos, por exemplo, auditorias de desempenho.

Âmbito e Oportunidade Planeados da Auditoria (Ref: Parágrafo 15)

A11. As comunicações respeitantes ao âmbito e oportunidade planeados da auditoria podem:

(a) Ajudar os encarregados da governação a compreender melhor as consequências do trabalho do auditor, a discutir questões de risco e o conceito de materialidade com o auditor e a identificar áreas em que possam solicitar ao auditor a execução de procedimentos adicionais; e

(b) Ajudar o auditor a compreender melhor a entidade e o seu ambiente.

A12. A comunicação dos riscos significativos pelo auditor ajuda os encarregados da governação a compreenderem essas matérias e a razão pela qual foram considerados como riscos significativos. A comunicação dos riscos significativos pode ajudar os encarregados da governação a cumprirem as suas responsabilidades de supervisão do processo de relato financeiro.

A13. As matérias comunicadas podem incluir:

---

[7] Ver parágrafo 10 da ISA 210, *Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria.*

[8] ISA 701, *Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor*

- A forma como o auditor tenciona abordar os riscos significativos de distorção material devido a fraude ou a erro.
- A forma como o auditor tenciona abordar as áreas avaliadas de maior risco de distorção material.
- A abordagem do auditor ao sistema de controlo interno da entidade.
- A aplicação do conceito de materialidade no contexto de uma auditoria.[9]
- A natureza e extensão de conhecimentos e especialização necessários para executar os procedimentos de auditoria planeados ou avaliar os resultados da auditoria, incluindo o uso de um perito do auditor.[10]
- Quando a ISA 701 é aplicável, os pontos de vista preliminares do auditor sobre matérias que podem ser de atenção significativa do auditor e, portanto, podem ser matérias relevantes de auditoria.
- A abordagem planeada do auditor para tratar as implicações nas demonstrações individuais e as divulgações de quaisquer alterações significativas no referencial de relato financeiro aplicável ou no ambiente, condição financeira ou atividades da entidade.

A14. Outras matérias de planeamento que poderá ser apropriado debater com os encarregados da governação incluem:

- Se a entidade tem uma função de auditoria interna, de que forma os auditores externos e internos poderão trabalhar em conjunto de maneira construtiva e complementar, incluindo qualquer plano para usar o trabalho da auditoria interna, e a natureza e extensão de qualquer plano para utilizar os auditores internos na prestação de assistência direta.[11]
- Os pontos de vista dos encarregados da governação sobre:
  - A(s) pessoas) apropriada(s) na estrutura de governação da entidade com quem comunicar.
  - A repartição de responsabilidades entre os encarregados da governação e o órgão de gestão.
  - Os objetivos e estratégias da entidade e os riscos de negócio relacionados que possam resultar em distorções materiais.
  - Matérias que os encarregados da governação consideram exigir particular atenção durante a auditoria e quaisquer áreas em que solicitem a execução de procedimentos adicionais.
  - Comunicações relevantes com os reguladores.
  - Outras matérias que os encarregados da governação considerem que possam influenciar a auditoria das demonstrações financeiras.
- As atitudes, a sensibilidade e as ações dos encarregados da governação com respeito (a) ao controlo interno e à sua importância para a entidade, incluindo a forma como os encarregados da governação supervisionam a eficácia desse controlo interno, e (b) à deteção ou à possibilidade de fraude.
- As ações dos encarregados da governação em resposta a desenvolvimentos nas normas de contabilidade, nas práticas de governo societário, nas regras de bolsas de valores e matérias relacionadas, e o efeito desses desenvolvimentos sobre, por exemplo, a apresentação global, a estrutura e o conteúdo das demonstrações financeiras, incluindo:
  - A relevância, fiabilidade, comparabilidade e compreensibilidade da informação apresentada nas demonstrações financeiras; e
  - A consideração sobre se as demonstrações financeiras estão influenciadas pela inclusão de informação que não é relevante ou que prejudica uma compreensão apropriada das matérias divulgadas.
- As respostas dos encarregados da governação a comunicações anteriores com o auditor.
- Os documentos que compreendem a outra informação (tal como definida na ISA 720 (Revista)) e a forma e momento planeados de emissão desses documentos. Quando o auditor espera obter outra informação

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

[10] Ver ISA 620, *Usar o Trabalho de um Perito do Auditor.*

[11] ISA 610 (Revista em 2013), *Usar o Trabalho de Auditores Internos,* parágrafos 20 e 31

após a data do seu relatório, as discussões com os encarregados da governação podem também incluir as ações consideradas apropriadas ou necessárias, se ele concluir que existe uma distorção material na outra informação obtida após a data do seu relatório.

A15. Embora a comunicação com os encarregados da governação possa ajudar o auditor a planear o âmbito e oportunidade da auditoria, não altera a responsabilidade exclusiva do auditor em estabelecer a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria, incluindo a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos necessários para obter prova de auditoria suficiente e apropriada.

A16. É necessária cautela quando se comunica com os encarregados da governação sobre o âmbito e oportunidade planeados da auditoria de forma a não comprometer a sua eficácia, particularmente nos casos em que alguns ou todos os encarregados da governação estão envolvidos na gestão da entidade. Por exemplo, comunicar a natureza e momento de procedimentos detalhados de auditoria pode reduzir a eficácia desses procedimentos por se tornarem demasiado previsíveis.

Conclusões Significativas da Auditoria (Ref: Parágrafo 16)

A17. A comunicação das conclusões da auditoria pode incluir pedidos de informação adicional aos encarregados da governação, a fim de completar a prova de auditoria obtida. Por exemplo, o auditor pode confirmar que os encarregados da governação têm o mesmo entendimento dos factos e circunstâncias relevantes para transações ou acontecimentos específicos.

A18. Quando a ISA 701 é aplicável, as comunicações com os encarregados da governação exigidas pelo parágrafo 16, bem como a comunicação sobre os riscos significativos identificados pelo auditor exigida pelo parágrafo 15, são particularmente relevantes para a determinação pelo auditor das matérias que exigem a sua atenção especial e que podem ser, portanto, matérias relevantes de auditoria.[12]

Aspetos Qualitativos Significativos de Práticas Contabilísticas (Ref: Parágrafo 16(a))

A19. Os referenciais de relato financeiro permitem geralmente que a entidade faça estimativas contabilísticas e julgamentos acerca de políticas contabilísticas e divulgações das demonstrações financeiras, por exemplo, com respeito ao uso de pressupostos no desenvolvimento de estimativas contabilísticas. Adicionalmente, a lei, regulamentos ou o referencial de relato financeiro aplicável pode exigir divulgação de um resumo das políticas contabilísticas significativas, ou fazer referência a uma "estimativa contabilística crítica" ou a "políticas e práticas contabilísticas críticas" para identificar e proporcionar informação adicional aos utilizadores sobre os julgamentos mais difíceis, subjetivos e complexos feitos pelo órgão de gestão quando prepara as demonstrações financeiras.

A20. Em consequência, os pontos de vista do auditor sobre aspetos subjetivos das demonstrações financeiras podem ser particularmente relevantes para os encarregados da governação cumprirem as suas responsabilidades de supervisão do processo de relato financeiro. Por exemplo, com respeito às matérias descritas no parágrafo A19, os encarregados da governação podem ter interesse na perspetiva do auditor sobre o grau com que a complexidade, subjetividade ou outros fatores de risco inerente afetam a seleção ou aplicação dos métodos, pressupostos e dados usados no desenvolvimento de uma estimativa contabilística significativa assim como a avaliação do auditor sobre se uma estimativa do órgão de gestão e respetivas divulgações nas demonstrações financeiras são razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável. Uma comunicação aberta e construtiva sobre aspetos qualitativos significativos das práticas contabilísticas da entidade também poderá incluir comentários sobre a aceitabilidade de práticas contabilísticas significativas e sobre a qualidade das divulgações. Quando aplicável, tal pode incluir se uma prática contabilística significativa da entidade relacionada com estimativas contabilísticas é considerada pelo auditor como não sendo a mais apropriada nas circunstâncias particulares da entidade, por exemplo, quando um método alternativo aceitável para desenvolver uma estimativa contabilística seria, no julgamento do auditor, mais apropriado. O Apêndice 2 identifica matérias que podem ser incluídas nesta comunicação.

Dificuldades Significativas Sentidas Durante a Auditoria (Ref: Parágrafo 16(b))

A21. As dificuldades significativas sentidas durante a auditoria incluem matérias como:

- Atrasos significativos do órgão de gestão, indisponibilidade do pessoal da entidade, ou falta de vontade do órgão de gestão em proporcionar a informação necessária para o auditor executar os procedimentos de auditoria.
- Prazo curto não razoável para concluir a auditoria.

[12] ISA 701, parágrafos 9–10

- Necessidade de um esforço inesperado e extenso para obter prova de auditoria suficiente e apropriada.
- Indisponibilidade de informação esperada.
- Restrições impostas pelo órgão de gestão ao auditor.
- Indisponibilidade do órgão de gestão para fazer ou complementar a sua avaliação sobre a capacidade da entidade para continuar a atividade, quando solicitado.

Em algumas circunstâncias, estas dificuldades podem constituir uma limitação de âmbito que conduz a uma modificação da opinião do auditor.[13]

Matérias Significativas Discutidas ou Sujeitas a Correspondência com o Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo 16(c)(i))

A22. As matérias significativas discutidas ou sujeitas a correspondência com o órgão de gestão podem incluir matérias como:

- Transações ou acontecimentos significativos que ocorreram durante o ano.
- Condições de negócio que afetem a entidade e planos e estratégias de negócio que possam afetar os riscos de distorção material.
- Preocupações acerca de consultas do órgão de gestão a outros auditores sobre matérias contabilísticas ou de auditoria.
- Discussões ou correspondência associados à designação inicial ou recorrente do auditor no que respeita a práticas contabilísticas, à aplicação de normas de auditoria ou a honorários de auditoria ou outros serviços.
- Matérias significativas sobre as quais existe desacordo com o órgão de gestão, exceto diferenças de opinião iniciais devido a factos incompletos ou informação preliminar que foram mais tarde resolvidos pelo auditor quando toma conhecimento de factos ou obtém informação adicional relevante.

Circunstâncias que Afetam a Forma e Conteúdo do Relatório do Auditor (Ref: Parágrafo 16(d))

A23. A ISA 210 exige que o auditor acorde os termos do trabalho de auditoria com o órgão d egestão ou os encarregados da governação, como apropriado.[14] Os termos acordados do trabalho de auditoria devem ser registados numa carta de compromisso ou outra forma apropriada de acordo escrito e devem incluir, entre outros assuntos, uma referência à forma e conteúdo esperados do relatório do auditor.[15] Como explicado no parágrafo A9, se os termos do trabalho não forem acordados com os encarregados da governação, o auditor pode facultar-lhes uma cópia da carta de compromisso para lhes comunicar matérias que sejam relevantes para a auditoria. A comunicação exigida pelo parágrafo 16(d) tem como objetivo informar os encarregados da governação sobre as circunstâncias em que o relatório do auditor pode diferir da forma e conteúdo esperados ou incluir informação adicional sobre a auditoria que foi executada.

A24. As circunstâncias em que é exigido ao auditor, ou este entende necessário, incluir informação adicional no seu relatório de acordo com as ISA para comunicar aos encarregados da governação, incluem:

- Quando o auditor espera modificar a opinião no seu relatório de acordo com a ISA 705 (Revista).[16]
- Quando o auditor relata uma incerteza sobre a continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).[17]
- Quando são comunicadas matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701.[18]
- Quando o auditor considera necessário incluir um parágrafo de Ênfase ou um parágrafo de Outras Matérias de acordo com a ISA 706 (Revista)[19] ou quando é exigido por outra ISA.

---

[13] ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

[14] ISA 210, parágrafo 9

[15] ISA 210, parágrafo 10

[16] ISA 705 (Revista), parágrafo 30

[17] ISA 570 (Revista), *Continuidade*, parágrafo 25(d)

[18] ISA 701, parágrafo 17

[19] ISA 706 (Revista), *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente*, parágrafo 12

- Quando o auditor conclui que existe uma distorção material não corrigida da outra informação de acordo com a ISA 720 (Revista)[20].

Nestas circunstâncias, o auditor pode considerar útil facultar aos encarregados da governação uma minuta do seu relatório para facilitar a discussão de como tais matérias serão abordadas.

A25. Nas circunstâncias em que o auditor não tenciona incluir o nome do sócio responsável pelo trabalho no relatório de acordo com a ISA 700 (Revista), deve discutir essa intenção com os encarregados da governação informando- os da avaliação que fez sobre a probabilidade e gravidade de uma ameaça de segurança pessoal.[21] O auditor também deve comunicar com os encarregados da governação nas circunstâncias em que decide não incluir as suas responsabilidades no corpo do relatório de auditoria como permite a ISA 700 (Revista).[22]

Outras Matérias Significativas Relevantes para o Processo de Relato Financeiro (Ref: Parágrafo 16(e))

A26. A ISA 300[23] refere que, em resultado de acontecimentos não esperados, alterações de condições ou prova de auditoria obtida dos procedimentos efetuados, o auditor pode modificar a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria e, em consequência, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais, com base na revisão dos riscos avaliados. O auditor pode comunicar com os encarregados da governação estas matérias, por exemplo, como uma atualização das discussões iniciais sobre o âmbito e calendário planeados da auditoria.

A27. Outras matérias significativas que surgiram durante a auditoria com impacto direto relevante para os encarregados da governação na supervisão que fazem do processo de relato financeiro, podem incluir matérias como distorções materiais da outra informação que tenham sido corrigidas.

A28. Na medida em que não tenham sido já abordadas através dos requisitos do parágrafo 16(a)-(d) e respetivo material de aplicação, o auditor pode considerar a comunicação de outras matérias discutidas com, ou consideradas pelo revisor de qualidade do trabalho, se tiver sido nomeado um.

Independência do Auditor (Ref: Parágrafo 17 a 18)

A29. Exige-se que o auditor cumpra requisitos éticos relevantes, incluindo os relacionados com a independência, relativamente a trabalhos de auditoria de demonstrações financeiras[24], e que comunique aos responsáveis pela governação os requisitos aplicados pelo auditor. Os requisitos éticos relevantes podem:

- Estabelecer requisitos de independência específicos para auditorias de demonstrações financeiras de determinadas entidades especificadas nos requisitos éticos relevantes, tais como os requisitos de independência para auditorias de demonstrações financeiras de entidades de interesse público no Código Internacional de Ética dos Profissionais de Contabilidade e Auditoria do *International Ethics Standards Board for Accountants* (incluindo as Normas Internacionais de Independência) (o Código do IESBA). Se aplicável nas circunstâncias do trabalho de auditoria, esta ISA exige que o auditor também comunique aos responsáveis pela governação que o auditor aplica tais requisitos de independência.
- Exigir que o auditor divulgue publicamente quando aplicou requisitos de independência específicos para auditorias de demonstrações financeiras de determinadas entidades especificadas nos requisitos éticos relevantes[25]. A ISA 700 (Revista) aborda os requisitos para o relatório do auditor relativos à independência do auditor e aos requisitos éticos relevantes que o auditor aplicou[26].
- Exigir ou incentivar o auditor a determinar se é apropriado aplicar requisitos de independência específicos para auditorias de demonstrações financeiras de determinadas entidades a auditorias de demonstrações financeiras de outras entidades não especificadas nos requisitos éticos relevantes[27]. Se for esse o caso e o auditor for obrigado a divulgar publicamente quando aplicou tais requisitos de independência, o auditor pode discutir com a administração ou com os responsáveis pela governação se há risco de mal-entendidos sobre a natureza da entidade e qualquer necessidade de divulgação adicional.

---

[20] ISA 720 (Revista), *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação*, parágrafo 18(a)

[21] ISA 700 (Revista), parágrafos 46 e A64

[22] ISA 700 (Revista), parágrafo 41

[23] ISA 300, *Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo A18

[24] ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo 14

[25] Ver, por exemplo, o requisite de divulgação pública no Código Ética, parágrafos R400.20 a R400.21.

[26] ISA 700 (Revista), parágrafo 28(c)

[27] Ver, por exemplo, incentivo no material de aplicação no Código IESBA, parágrafo 400-19 A1.

A30. A comunicação relativa aos relacionamentos e outras matérias, e como as ameaças à independência que não se encontram a um nível aceitável têm sido abordadas varia em função das circunstâncias do trabalho, e geralmente abordam as ameaças à independência, salvaguardas para reduzir as ameaças e medidas para eliminar as circunstâncias que criaram as ameaças.

A31. Os requisitos éticos relevantes, ou a lei ou regulamentos, podem também especificar comunicações adicionais aos encarregados da governação nas circunstâncias em que foram identificadas violações aos requisitos de independência. Por exemplo, Código do IESBA, exige que o auditor comunique com os encarregados da governação por escrito sobre qualquer violação e as medidas que a firma tomou ou tenciona tomar.[28]

A32. Os requisitos de comunicação relativos à independência do auditor que se aplicam no caso de entidades cotadas podem também ser relevantes no caso de outras entidades, incluindo as que possam assumir interesse público significativo, por exemplo, por terem um grande número e uma diversidade de stakeholders ou devido à sua natureza e dimensão. Exemplos destas entidades podem incluir instituições de crédito (tais como bancos, companhias de seguros e fundos de pensões), e outras entidades como entidades do setor não lucrativo. Por outro lado, podem existir situações em que as comunicações relativas à independência do auditor não são relevantes, por exemplo, quando todos os encarregados da governação foram informados dos factos relevantes no âmbito das suas atividades de gestão. Isto é particularmente provável quando a entidade é gerida pelo(s) próprio(s) proprietário(s) e a firma do auditor e as firmas da rede têm pouco envolvimento com a entidade para além da auditoria das demonstrações financeiras.

Matérias Suplementares (Ref: Parágrafo 3)

A33. A supervisão do órgão de gestão pelos encarregados da governação inclui assegurar que a entidade concebe, implementa e mantém um controlo interno apropriado relativamente à fiabilidade do relato financeiro, à eficácia e à eficiência das operações e ao cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis.

A34. O auditor pode tomar conhecimento de matérias suplementares que não se relacionam necessariamente com a supervisão do processo de relato financeiro, mas que, apesar de tudo, serão provavelmente significativas para as responsabilidades dos encarregados da governação na supervisão da orientação estratégica da entidade ou na responsabilização da entidade pela prestação de contas. Tais matérias podem incluir, por exemplo, aspetos significativos respeitantes a estruturas ou processos de governação e decisões ou ações significativas do órgão de gestão de topo que não tenham autorização apropriada.

A35. Ao decidir sobre a comunicação de matérias adicionais aos encarregados da governação, o auditor pode discutir as matérias de que teve conhecimento com o nível apropriado do órgão de gestão, salvo se não for apropriado fazê-lo nas circunstâncias.

A36. Se uma matéria adicional for comunicada, pode ser apropriado que o auditor informe os encarregados da governação de que:

(a) A identificação e comunicação de tais matérias são acessórias à finalidade da auditoria, que consiste em formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras;

(b) Não foram executados quaisquer procedimentos com respeito à matéria em questão que não os necessários para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras; e

(c) Não foram executados quaisquer procedimentos para determinar se existem outras matérias desse tipo.

O Processo de Comunicação

Estabelecer o Processo de Comunicação (Ref: Parágrafo 19)

A37. A clara comunicação das responsabilidades do auditor, do âmbito e oportunidade planeados da auditoria e do conteúdo geral esperado das comunicações ajuda a estabelecer a base para uma comunicação eficaz nos dois sentidos.

A38. Matérias que também contribuem para uma comunicação eficaz nos dois sentidos incluem a discussão sobre:

- A finalidade das comunicações. Quando a finalidade é clara, o auditor e os encarregados da governação estão mais bem colocados para chegar a um entendimento mútuo das questões relevantes e das ações esperadas no seguimento do processo de comunicação.
- A forma pela qual a comunicação será efetuada.

[28] Ver, por exemplo, os parágrafos R400.80 a R400.82 do Código do IESBA

- A(s) pessoa(s) da equipa de auditoria e de entre os encarregados da governação que comunicarão relativamente a matérias específicas.
- A expectativa do auditor de que a comunicação terá dois sentidos e de que os encarregados da governação lhe comunicarão as matérias que considerem relevantes para a auditoria, por exemplo, as decisões estratégicas que possam afetar significativamente a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria, a suspeita ou a deteção de fraude e preocupações com a integridade ou competência da gestão de topo.
- O processo de adoção de medidas e de resposta a matérias comunicadas pelo auditor.
- O processo de adoção de medidas e de resposta a matérias comunicadas pelos encarregados da governação.

A39. O processo de comunicação variará com as circunstâncias, incluindo a dimensão e estrutura de governação da entidade, a forma como os encarregados da governação funcionam e o entendimento do auditor sobre a importância das matérias a comunicar. A dificuldade em estabelecer uma comunicação eficaz nos dois sentidos pode indicar que a comunicação entre o auditor e os encarregados da governação não é adequada para efeito da auditoria (ver o parágrafo A52).

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

A40. No caso de auditoria de pequenas entidades, o auditor pode comunicar com os encarregados da governação de forma menos estruturada do que no caso de entidades cotadas ou de maior dimensão.

Comunicação com o Órgão de Gestão

A41. Muitas matérias podem ser discutidas com o órgão de gestão no curso normal de uma auditoria, incluindo matérias cuja comunicação aos encarregados da governação é exigida por esta ISA. Tais discussões reconhecem a responsabilidade executiva do órgão de gestão pela condução das operações da entidade e, em particular, a responsabilidade do órgão de gestão pela preparação das demonstrações financeiras.

A42. Antes de comunicar as matérias aos encarregados da governação, o auditor pode discuti-las com o órgão de gestão, salvo se tal não for apropriado. Por exemplo, pode não ser apropriado discutir com o órgão de gestão questões relacionadas com a sua competência ou integridade. Além de reconhecer a responsabilidade executiva do órgão de gestão, estas discussões iniciais podem clarificar determinados factos e questões e dar ao órgão de gestão uma oportunidade de prestar mais informações e explicações. De forma análoga, quando a entidade tem uma função de auditoria interna, o auditor pode discutir determinadas matérias com o auditor interno antes de as comunicar aos encarregados da governação.

Comunicação com Terceiros

A43. Pode ser exigido por lei ou regulamento que os encarregados da governação (ou estes podem voluntariamente querer que se) facultem a terceiros, por exemplo, bancos ou determinadas autoridades reguladoras, cópias de uma comunicação escrita do auditor. Em alguns casos, essa divulgação a terceiros pode ser ilegal ou inapropriada. Quando uma comunicação escrita preparada para os encarregados da governação for facultada a terceiros, pode ser importante nas circunstâncias que os terceiros sejam informados de que a comunicação não foi preparada com o intuito de lhes ser entregue, por exemplo, declarando nas comunicações escritas com os encarregados da governação:

(a) Que a comunicação foi preparada para o uso exclusivo dos encarregados da governação e, quando aplicável, do órgão de gestão do grupo e do auditor do grupo, e que não deve ser usada como base por terceiros;

(b) Que o auditor não assume qualquer responsabilidade perante terceiros; e

(c) Quaisquer restrições na divulgação ou distribuição a terceiros.

A44. Em algumas jurisdições pode ser exigido ao auditor por lei ou regulamento, por exemplo:

- Notificar um organismo de regulação ou de fiscalização de determinadas matérias comunicadas aos encarregados da governação. Por exemplo, em alguns países o auditor tem o dever de relatar distorções às autoridades sempre que o órgão de gestão e os encarregados da governação não adotem medidas corretivas;

- Submeter cópias de determinados relatórios preparados para os encarregados da governação a organismos reguladores ou de financiamento relevantes, ou a outros organismos como uma autoridade central no caso de algumas entidades do setor público; ou
- Disponibilizar publicamente relatórios preparados para os encarregados da governação.

A45. Salvo se a lei ou regulamento exigir que o auditor entregue a um terceiro uma cópia das comunicações escritas efetuadas com os encarregados da governação, o auditor pode necessitar do consentimento prévio dos encarregados da governação para o fazer.

Formas de Comunicação (Ref: Parágrafo 20)

A46. A comunicação eficaz pode abranger apresentações estruturadas e relatórios escritos, bem como comunicações menos estruturadas, incluindo discussões. O auditor pode comunicar matérias para além das identificadas nos parágrafos 20 e 21, quer verbalmente quer por escrito. As comunicações escritas podem incluir uma carta de compromisso a entregar aos encarregados da governação.

A47. Além da importância de uma matéria em particular, a forma de comunicação (por exemplo, se deve ser verbal ou escrita, o grau de detalhe ou de resumo e se deve ser estruturada ou não estruturada) pode ser afetada por fatores como:

- Se a matéria será incluída no relatório do auditor. Por exemplo, quando forem incluídas no relatório matérias relevantes de auditoria, o auditor pode considerar necessário comunicar por escrito a razão por que as considerou matérias relevantes de auditoria.
- Se a matéria foi resolvida satisfatoriamente.
- Se o órgão de gestão comunicou previamente a matéria.
- A dimensão, estrutura operacional, ambiente de controlo e estrutura legal da entidade.
- No caso de uma auditoria de demonstrações financeiras de finalidade especial, se o auditor também audita as demonstrações financeiras de finalidade geral da entidade.
- Requisitos legais. Em algumas jurisdições é exigido que uma comunicação escrita aos encarregados da governação siga uma determinada forma prescrita pela lei local.
- As expectativas dos encarregados da governação, incluindo acordos feitos para reuniões periódicas ou comunicações com o auditor.
- A frequência do contacto e diálogo permanente que o auditor tem com os encarregados da governação.
- Se existiram alterações significativas na composição de um órgão de gestão.

A48. Quando uma matéria significativa for debatida com um dos membros dos encarregados da governação, por exemplo, o presidente de um comité de auditoria, pode ser apropriado que o auditor resuma a matéria em comunicações posteriores, para que todos os encarregados da governação tenham informação completa e equilibrada.

Oportunidade das Comunicações (Ref: Parágrafo 22)

A49. Uma comunicação oportuna durante a auditoria contribui para se conseguir um diálogo robusto nos dois sentidos entre os encarregados da governação e o auditor. Porém, o momento apropriado para as comunicações variará com as circunstâncias do trabalho. As circunstâncias relevantes incluem a importância e a natureza da matéria e a ação que se espera venha a ser empreendida pelos encarregados da governação. Por exemplo:

- As comunicações respeitantes a matérias de planeamento podem geralmente ser efetuadas na fase inicial do trabalho de auditoria e, no caso de um trabalho de auditoria inicial, podem ser efetuadas como parte da definição dos termos do trabalho.
- Pode ser apropriado comunicar uma dificuldade significativa sentida durante a auditoria logo que seja praticável, se os encarregados da governação forem capazes de ajudar o auditor a ultrapassar a dificuldade ou se for provável que tal dificuldade conduza a uma opinião modificada. De forma análoga, o auditor pode comunicar verbalmente aos encarregados da governação, logo que possível, as

deficiências significativas do controlo interno que tenha identificado, antes de as comunicar por escrito conforme exigido pela ISA 265.[29]

- Quando a ISA 701 for aplicável, o auditor pode comunicar pontos de vista preliminares acerca das matérias relevantes de auditoria aquando da discussão do âmbito planeado e da oportunidade da auditoria (ver parágrafo A13) e também pode ter comunicações mais frequentes para discutir novamente tais matérias quando comunica sobre situações significativas de auditoria.
- As comunicações respeitantes à independência podem ser apropriadas sempre que forem feitos julgamentos significativos acerca das ameaças à independência e como serão tratadas as ameaças à independência que não se encontram a um nível aceitável, -, por exemplo, ao aceitar um trabalho de prestação de serviços distintos de auditoria, ou numa reunião de conclusão do trabalho.
- As comunicações respeitantes aos resultados da auditoria, incluindo os pontos de vista do auditor acerca dos aspetos qualitativos das práticas contabilísticas da entidade, podem também ser feitas como parte da reunião de conclusão do trabalho.
- Ao auditar demonstrações financeiras de finalidade geral e demonstrações financeiras de finalidade especial, poderá ser apropriado coordenar a oportunidade das comunicações.

A50. Outros fatores que podem ser relevantes para a oportunidade das comunicações incluem:

- A dimensão, estrutura operacional, ambiente de controlo e estrutura legal da entidade auditada.
- Qualquer obrigação legal de comunicar determinadas matérias dentro de um calendário especificado.
- As expectativas dos encarregados da governação, incluindo reuniões ou comunicações periódicas acordadas com o auditor.
- O momento em que o auditor identifica determinadas matérias. Por exemplo, o auditor pode não identificar uma matéria específica (por exemplo, o incumprimento de uma lei) a tempo de ser tomada uma ação preventiva, mas a comunicação da matéria poderá possibilitar uma ação que remedeie a situação.

Adequação do Processo de Comunicação (Ref: Parágrafo 23)

A51. O auditor não precisa de conceber procedimentos específicos para suportar a avaliação da comunicação nos dois sentidos com os encarregados da governação. Essa avaliação poderá antes ser baseada em observações que resultem de procedimentos de auditoria executados para outras finalidades. Tais observações podem incluir:

- A apropriação e oportunidade das ações empreendidas pelos encarregados da governação em resposta a matérias levantadas pelo auditor. Quando matérias significativas levantadas em comunicações anteriores não foram eficazmente tratadas, poderá ser apropriado que o auditor indague a razão por que não foi empreendida a ação apropriada e considere a possibilidade de levantar de novo a questão. Isso evita o risco de dar a impressão de que o auditor se deu por satisfeito por a matéria ter sido adequadamente tratada ou porque deixou de ser significativa.
- A aparente abertura dos encarregados da governação nas suas comunicações com o auditor.
- A disponibilidade e capacidade dos encarregados da governação em reunir com o auditor sem a presença do órgão de gestão.
- A aparente capacidade dos encarregados da governação para compreender completamente as matérias levantadas pelo auditor, como por exemplo até que ponto os encarregados da governação examinam os assuntos e questionam as recomendações que lhes foram feitas.
- Dificuldades em estabelecer com os encarregados da governação um entendimento mútuo sobre a forma, oportunidade e conteúdo geral esperados das comunicações.
- Quando todos ou alguns dos encarregados da governação estiverem envolvidos na gestão da entidade, a sua aparente consciencialização sobre a forma como as matérias debatidas com o auditor afetam as suas responsabilidades globais de governação, bem como as suas responsabilidades de gestão.
- Se a comunicação nos dois sentidos entre o auditor e os encarregados da governação cumpre os requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

[29] ISA 265, parágrafos 9 e A14

A52. Como referido no parágrafo 4, uma comunicação eficaz nos dois sentidos ajuda tanto o auditor como os encarregados da governação. Adicionalmente, a ISA 315 (Revista 2019) identifica a participação dos encarregados da governação, incluindo a sua interação com a auditoria interna, se existir, e com os auditores externos, como um elemento do ambiente de controlo da entidade.[30] Uma comunicação nos dois sentidos inadequada pode indicar um ambiente de controlo que não é satisfatório e pode influenciar a avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material. Existe também o risco de que o auditor possa não ter obtido prova de auditoria suficiente e apropriada para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

A53. Se a comunicação nos dois sentidos entre o auditor e os encarregados da governação não for adequada e a situação não puder ser resolvida, o auditor pode tomar medidas como:

- Modificar a sua opinião em resultado de uma limitação de âmbito.
- Obter aconselhamento jurídico acerca das consequências de diferentes medidas.
- Comunicar com terceiros (por exemplo, um regulador) ou com uma autoridade superior na estrutura de governação que esteja fora da entidade, como os proprietários (nomeadamente, acionistas numa assembleia geral) ou ainda, no setor público, o membro do Governo responsável ou o Parlamento.
- Renunciar ao trabalho, quando a renúncia for possível de acordo com a lei ou regulamentos aplicáveis.

Documentação (Ref: Parágrafo 24)

A54. A documentação da comunicação verbal pode incluir uma cópia das atas preparadas pela entidade, conservadas como parte da documentação de auditoria quando constituírem um registo apropriado da comunicação.

[30] ISA 315 (Revista), Apêndice 3

Apêndice 1

(Ref: Parágrafo 3)

Requisitos Específicos na ISQM 1 e. Outras ISA que se Referem à Comunicação com os Encarregados da Governação

Este apêndice identifica os parágrafos da ISQM 1[1] e de outras ISA que exigem comunicação de matérias específicas com os encarregados da governação. A lista não substitui a consideração dos requisitos e respetivo material de aplicação e outro material explicativo constante das ISA.

- 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* – parágrafo 34(e)
- ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras* – parágrafos 22, 39(c)(i) e 41 a 43
- ISA 250 (Revista), *Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras* – parágrafos 15, 20 e 23 a 25
- ISA 265, *Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e ao Órgão de estão* – parágrafo 9
- ISA 450, *Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria* – parágrafos 12 e 13
- ISA 505, *Confirmações Externas* – parágrafo 9
- ISA 510, *Trabalhos de Auditoria Iniciais – Saldos de Abertura* – parágrafo 7
- ISA 540 (Revista), *Auditar Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações* – parágrafo 38
- ISA 550, *Partes Relacionadas* – parágrafo 27
- ISA 560, *Acontecimentos Subsequentes* – parágrafos 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) e 17
- ISA 570 (Revista), *Continuidade* – parágrafo 25
- ISA 600 (Revista), *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)* – parágrafo 57
- ISA 610 (Revista), *Usar o Trabalho de Auditores Internos* – parágrafos 20 e 31
- ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras* – parágrafo 46
- ISA 701, *Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria* – parágrafo 17
- ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente* – parágrafos 12, 14, 23 e 30
- ISA 706 (Revista), *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente* – parágrafo 12
- ISA 710, *Informação Comparativa – Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas* – parágrafo 18
- ISA 720 (Revista), *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação* – parágrafos 17 a 19

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

Apêndice 2

(Ref: Parágrafo 16(a), A19 e A20)

Aspetos Qualitativos de Práticas Contabilísticas

A comunicação exigida pelo parágrafo 16(a) e debatida nos parágrafos A19 e A20 pode incluir matérias como:

Políticas Contabilísticas

- A apropriação das políticas contabilísticas às circunstâncias particulares da entidade, tendo em vista a necessidade de equilibrar o custo de prestar a informação com o benefício provável para os utilizadores das demonstrações financeiras da entidade. Quando existam políticas contabilísticas alternativas aceitáveis, a comunicação pode incluir a identificação dos itens das demonstrações financeiras que são afetados pela escolha de políticas contabilísticas significativas, bem como informação sobre as políticas contabilísticas usadas por entidades similares.
- A seleção inicial de políticas contabilísticas e as alterações nas mesmas, incluindo a aplicação de novas normas e interpretações contabilísticas. A comunicação pode incluir: o efeito da oportunidade e do método de aplicação de uma alteração de política contabilística nos resultados correntes e futuros da entidade e a oportunidade de uma alteração de política contabilística em relação a novas normas e interpretações contabilísticas que sejam esperadas.
- O efeito de políticas contabilísticas significativas em áreas controversas ou emergentes (ou exclusivas de um setor de atividade, particularmente quando exista uma falta de orientação normativa ou de consenso).
- O efeito da data das transações em relação ao período em que são registadas.

Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações

- O Apêndice 2 da ISA 540 (Revista) inclui matérias que o auditor pode considerar comunicar com respeito a aspetos qualitativos significativos das práticas contabilísticas da entidade relativas às estimativas contabilísticas e respetivas divulgações.

Divulgações nas Demonstrações Financeiras

- As questões em causa, e os respetivos julgamentos efetuados, aquando da formulação de divulgações sensíveis nas demonstrações financeiras (por exemplo, divulgações relativas ao reconhecimento do rédito, remunerações, continuidade das operações, acontecimentos subsequentes e questões relacionadas com contingências).
- A neutralidade, consistência e clareza globais das divulgações constantes das demonstrações financeiras.

Matérias Relacionadas

- O efeito potencial nas demonstrações financeiras dos riscos, exposições e incertezas significativos, tais como litígios pendentes, que sejam divulgados nas demonstrações financeiras.
- Em que medida as demonstrações financeiras são afetadas por transações significativas não usuais, ou que pareçam não usuais, da entidade. Esta comunicação pode realçar:
    - As quantias não recorrentes reconhecidas durante o período.
    - Até que ponto estas transações são divulgadas separadamente nas demonstrações financeiras.
    - Se estas transações aparentam ter sido concebidas para conseguir um tratamento contabilístico ou fiscal particular, ou um objetivo legal ou regulamentar.
    - Se a forma destas transações aparenta ser demasiado complexa, ou se foi requerido aconselhamento extensivo com respeito à estruturação da transação.
    - As circunstâncias em que o órgão de gestão colocou mais ênfase na necessidade de um tratamento contabilístico em particular, em vez do racional económico da transação.
- Os fatores que afetam as quantias escrituradas de ativos e passivos, incluindo as bases utilizadas pela entidade para determinar as vidas úteis dos ativos tangíveis e intangíveis. A comunicação pode explicar como foram selecionados os fatores que afetam quantias escrituradas e como outras escolhas teriam afetado as demonstrações financeiras.

- A correção seletiva de distorções, por exemplo, a correção de distorções com o efeito de aumentar resultados relatados, mas não a correção de distorções com efeito de diminuir resultados relatados.