NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 320

A MATERIALIDADE NO PLANEAMENTO E NA EXECUÇÃO DE UMA 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
A Materialidade no Contexto de uma Auditoria	2–6
Data de Entrada em Vigor	7
Objetivo	8
Definição	9
Requisitos	
Determinar a Materialidade e a Materialidade de Execução ao Planear a Auditoria	10–11
Revisão à Medida que a Auditoria Progride	12–13
Documentação	14
Material de Aplicação e Outro Material Explicativo	
A Materialidade e o Risco de Auditoria	A1
A Materialidade no Contexto de uma Auditoria	A2
Determinar a Materialidade e a Materialidade de Execução ao Planear a Auditoria	A3–A13
Revisão à Medida que a Auditoria Progride	A14

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 320, *A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria*, deve ser 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 no sentido de aplicar o conceito de materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria de demonstrações financeiras. A ISA 450[1] explica como a materialidade é aplicada na avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se existirem, nas demonstrações financeiras.

A Materialidade no Contexto de uma Auditoria

2. Os referenciais de relato financeiro debatem muitas vezes o conceito da materialidade no contexto da preparação e apresentação de demonstrações financeiras. Se bem que os referenciais de relato financeiro possam debater a materialidade em diferentes termos, geralmente explicam que:

   - As distorções, incluindo as omissões, são consideradas materiais se se esperar que, individualmente ou em conjunto, influenciem as decisões económicas tomadas pelos utilizadores com base nas demonstrações financeiras.
   - Os julgamentos acerca da materialidade são feitos à luz das circunstâncias envolventes e são afetados pela dimensão ou natureza de uma distorção ou pela combinação de ambas; e
   - Os julgamentos sobre questões que sejam materiais para os utilizadores das demonstrações financeiras baseiam-se na consideração das necessidades comuns de informação financeira dos utilizadores como um grupo.[2] Não é considerado o possível efeito de distorções sobre utilizadores individuais específicos, cujas necessidades podem variar amplamente.

3. Esta discussão, se estiver presente no referencial de relato financeiro aplicável, proporciona um quadro de referência para o auditor na determinação da materialidade para a auditoria. Se o referencial de relato financeiro aplicável não incluir uma discussão do conceito de materialidade, as caraterísticas referidas no parágrafo 2 proporcionam ao auditor tal quadro de referência.

4. A determinação da materialidade pelo auditor é uma matéria de julgamento profissional e é afetada pela sua perceção das necessidades de informação financeira dos utilizadores das demonstrações financeiras. Neste contexto, é razoável que o auditor assuma que os utilizadores:

   (a) Têm um conhecimento razoável dos negócios, das atividades económicas e da contabilidade e estão dispostos a estudar a informação constante das demonstrações financeiras com razoável diligência;

   (b) Entendem que as demonstrações financeiras são preparadas, apresentadas e auditadas com níveis de materialidade;

   (c) Reconhecem as incertezas inerentes à mensuração de quantias com base no uso de estimativas, de julgamento e em considerações sobre acontecimentos futuros; e

   (d) Tomam decisões económicas razoáveis na base da informação constante das demonstrações financeiras.

5. O conceito de materialidade é aplicado pelo auditor tanto no planeamento e execução da auditoria como na avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se existirem, nas demonstrações financeiras e na formação da opinião expressa no relatório do auditor. (Ref: Parágrafo A1)

6. Ao planear a auditoria, o auditor faz julgamentos acerca das distorções que serão consideradas materiais. Estes julgamentos proporcionam uma base para:

   (a) Determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de avaliação do risco;

   (b) Identificar e avaliar os riscos de distorção material; e

   (c) Determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais.

---

1 ISA 450, *Avaliação de Distorções Identificadas Durante a Auditoria*

2 Por exemplo, a "Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras", adotada pelo International Accounting Standards Board em abril de 2001, indica que, para uma entidade com fins lucrativos, como os investidores são fornecedores de capital de risco para a empresa, proporcionar demonstrações financeiras que satisfaçam as necessidades desses investidores satisfará também a maior parte das necessidades de outros utilizadores que as demonstrações financeiras podem satisfazer.

A materialidade determinada aquando do planeamento de auditoria não estabelece, necessariamente, uma quantia abaixo da qual as distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, serão sempre consideradas imateriais. As circunstâncias relativas a algumas distorções podem fazer com que o auditor as avalie como materiais mesmo que não atinjam o nível da materialidade. Não é praticável conceber procedimentos de auditoria para detetar todas as distorções que possam ser materiais exclusivamente devido à sua natureza. Contudo, a consideração da natureza das potenciais distorções nas divulgações é relevante para a conceção dos procedimentos de auditoria para abordar o risco de distorção material[3]. Adicionalmente, quando o auditor avalia o efeito nas demonstrações financeiras de todas as distorções não corrigidas, deve considerar não só a dimensão mas também a natureza das distorções não corrigidas e as circunstâncias particulares da sua ocorrência.[4] (Ref: Parágrafo A2)

Data de Eficácia

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

Objetivo

8. O objetivo do auditor é aplicar o conceito de materialidade de forma apropriada no planeamento e execução de uma auditoria.

Definição

9. Para efeito das ISA, os termos seguintes têm o significado atribuído abaixo:

   (a) A materialidade de execução - A quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores à materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras como um todo, com vista a reduzir o risco agregado para um nível apropriadamente baixo. Se aplicável, a materialidade de execução refere-se também à quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores ao nível ou níveis de materialidade, para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações.

   (b) Risco agregado – A probabilidade de o agregado das distorções não corrigidas e não detetadas excederem a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo.

Requisitos

Determinar a Materialidade e a Materialidade de Execução ao Planear a Auditoria

10. Ao definir a estratégia global de auditoria, o auditor deve determinar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. Se, nas circunstâncias específicas da entidade, existirem uma ou mais classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações relativamente às quais se possa pensar que as distorções de quantias inferiores à materialidade para as demonstrações financeiras como um todo irão influenciar as decisões económicas de utilizadores tomadas com base nas demonstrações financeiras, o auditor deve também determinar o nível ou níveis de materialidade a aplicar a essas classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações. (Ref: Parágrafos A3 a A12)

11. O auditor deve determinar a materialidade de execução para efeito da avaliação dos riscos de distorção material e da determinação da natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais. (Ref: Parágrafo A13)

Revisão à Medida que a Auditoria Progride

12. O auditor deve rever a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações) se, no decorrer da auditoria, tomar conhecimento de informação que faria com que tivesse determinado inicialmente uma quantia (ou quantias) diferente(s). (Ref: Parágrafo A14)

13. Se o auditor concluir que é apropriada uma materialidade mais baixa para as demonstrações financeiras como um todo (e, se aplicável, para o nível ou níveis de materialidade para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações) do que a inicialmente determinada, deve determinar se é necessário rever a materialidade de execução e se a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria permanecem apropriadas.

---

[3] Ver ISA 315 (Revista 2019), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material,* parágrafos A204 e A233.

[4] ISA 450, parágrafo A21

Documentação

14. O auditor deve incluir na documentação de auditoria as seguintes quantias e os fatores considerados na sua determinação:[5]

    (a) A materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (ver o parágrafo 10);

    (b) Se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações (ver o parágrafo 10);

    (c) A materialidade de execução (ver o parágrafo 11); e

    (d) Qualquer revisão das alíneas (a) a (c) à medida que a auditoria foi avançando (ver os parágrafos 12 e 13).

***

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

A Materialidade e o Risco de Auditoria (Ref: Parágrafo 5)

A1. Ao conduzir uma auditoria de demonstrações financeiras, os objetivos gerais do auditor são: obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material devido a fraude ou erro, habilitando-o, assim, 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 relatar sobre as demonstrações financeiras, e comunicar conforme exigido pelas ISA, na base das conclusões do auditor.[6] O auditor obtém segurança razoável obtendo prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo.[7] O risco de auditoria é o risco de o auditor expressar uma opinião não apropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas. O risco de auditoria é função dos riscos de distorção material e do risco de deteção.[8] A materialidade e o risco de auditoria são considerados no decurso da auditoria, em particular, quando:

    (a) Se identificam e avaliam os riscos de distorção material;[9]

    (b) Se determina a natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais;[10] e

    (c) Se avalia o efeito das distorções não corrigidas, caso existam, nas demonstrações financeiras[11] e na formação da opinião expressa no relatório do auditor.[12]

A Materialidade no Contexto de uma Auditoria (Ref: Parágrafo 6)

A2. Identificar e avaliar os riscos de distorção material[13] implica o uso de julgamento profissional para identificar as classes de transações, saldos de contas e divulgações, incluindo divulgações qualitativas, cujas distorções possam ser materiais (isto é, em geral, as distorções são consideradas materiais se for esperado que influenciam as decisões económicas dos utilizadores tomadas na base das demonstrações financeiras como um todo). Quando considera se as distorções em divulgações qualitativas podem ser materiais, o auditor pode identificar fatores relevantes tais como:

- As circunstâncias da entidade no período (por exemplo, a entidade pode ter feito uma concentração de atividades empresariais durante o período).
- O referencial de relato financeiro aplicável, incluindo as respetivas alterações (por exemplo, uma nova norma de relato financeiro pode exigir novas divulgações qualitativas que são significativas para a entidade).

---

5 ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafos 8 a 11, e A6
6 ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo 11
7 ISA 200, parágrafo 17
8 ISA 200, parágrafo 13(c)
9 ISA 315 (Revista 2019)
10 ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*
11 ISA 450
12 ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*
13 ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 28 a 37, exige que o auditor identifique e avalie o risco de distorção material tanto ao nível das demonstrações financeiras, como ao nível da asserção.

- Divulgações qualitativas que são importantes para os utilizadores das demonstrações financeiras dada a natureza da entidade (por exemplo, divulgações sobre o risco de liquidez podem ser importantes para os utilizadores das demonstrações financeiras de uma instituição financeira).

Determinar a Materialidade e a Materialidade de Execução ao Planear a Auditoria

Considerações Específicas para Entidades do Setor Público (Ref: Parágrafo 10)

A3. No caso de uma entidade do setor público, os legisladores e os reguladores são muitas vezes os principais utilizadores das suas demonstrações financeiras. Para além disso, as demonstrações financeiras podem ser usadas para tomar decisões que não sejam decisões económicas. A determinação da materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações) numa auditoria das demonstrações financeiras de uma entidade do setor público é por isso influenciada pela lei, regulamento ou outra autoridade e pelas necessidades de informação financeira dos legisladores e do público em relação aos programas do setor público.

Uso de Indicadores de Referência na Determinação da Materialidade para as Demonstrações Financeiras como um todo (Ref: Parágrafo 10)

A4. Determinar a materialidade envolve o exercício de julgamento profissional. Muitas vezes, o ponto de partida na determinação da materialidade para as demonstrações financeiras como um todo passa pela aplicação de uma percentagem sobre um indicador de referência escolhido. Os fatores que podem afetar a identificação de um indicador de referência apropriado incluem:

- Os elementos das demonstrações financeiras (por exemplo, ativos, passivos, capital próprio, rédito, gastos);
- A eventual existência de itens nos quais os utilizadores das demonstrações financeiras de uma entidade em particular tendam a concentrar a sua atenção (por exemplo, para efeitos de avaliação do desempenho financeiro os utilizadores podem tender a concentrar-se no lucro, no rédito ou nos ativos líquidos);
- A natureza da entidade, em que posição se encontra no seu ciclo de vida e o setor de atividade e ambiente económico em que opera;
- A estrutura de propriedade da entidade e a forma como é financiada (por exemplo, se uma entidade é financiada exclusivamente através de dívida, em vez de capital próprio, os utilizadores podem dar mais ênfase aos ativos e às garantias que suportam do que aos resultados da entidade) e
- A volatilidade relativa do indicador de referência.

A5. Exemplos de indicadores de referência que podem ser apropriados, dependendo das circunstâncias da entidade, incluem categorias de rendimento relatado como lucro antes de impostos, rédito total, lucro bruto e gastos totais, total do capital próprio ou valor do ativo líquido. O lucro antes de impostos relativo a operações em continuação é muitas vezes usado pelas entidades com fins lucrativos. Quando o lucro antes de impostos relativo a operações em continuação é volátil, poderão ser mais apropriados outros indicadores de referência, como o lucro bruto ou os réditos totais.

A6. Em relação ao indicador de referência escolhido, os dados financeiros relevantes incluem geralmente os resultados e a posição financeira de períodos anteriores, os resultados e a posição financeira do período até à data e os orçamentos ou previsões do período corrente ajustados em função de alterações significativas nas circunstâncias da entidade (por exemplo, a aquisição de negócios significativos) e de alterações relevantes nas condições do setor de atividade ou do ambiente económico em que a entidade opera. Por exemplo, quando a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo é determinada para uma entidade em particular, como ponto de partida, com base numa percentagem do lucro antes de impostos relativo a operações em continuação, circunstâncias que originem uma diminuição ou aumento excecional de tal lucro podem levar o auditor a concluir que a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo será determinada com maior propriedade se for usado um valor normalizado de lucro antes de impostos relativo a operações em continuação com base em resultados passados.

A7. A materialidade diz respeito às demonstrações financeiras sobre as quais o auditor está a relatar. Quando as demonstrações financeiras são preparadas para um período de relato financeiro superior ou inferior a doze meses, como pode acontecer no caso de uma nova entidade ou de uma alteração no período de relato financeiro, a materialidade diz respeito às demonstrações financeiras preparadas para esse período de relato financeiro.

A8. Determinar uma percentagem a aplicar a um indicador de referência escolhido envolve o exercício de julgamento profissional. Existe uma relação entre a percentagem e o indicador de referência escolhido, de tal forma que uma percentagem aplicada ao lucro antes de impostos relativo a operações em continuação será geralmente mais alta do que uma percentagem aplicada ao rédito total. Por exemplo, o auditor pode considerar que cinco por cento do

lucro antes de impostos relativo a operações em continuação é um valor apropriado para uma entidade com fins lucrativos numa indústria transformadora, enquanto que um por cento do rédito total ou dos gastos totais é apropriado para uma entidade não lucrativa. No entanto, dependendo das circunstâncias, podem ser consideradas apropriadas percentagens mais altas ou mais baixas.

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

A9. Quando o lucro antes de impostos relativo a operações em continuação for consistentemente nominal, como pode acontecer com um negócio gerido pelo proprietário em que este fica com a maior parte do lucro antes de impostos na forma de remuneração, um indicador de referência como o lucro antes de remunerações e impostos poderá ser mais relevante.

Considerações Específicas para Entidades do Setor Público

A10. Numa auditoria de uma entidade do setor público, o custo total ou o custo líquido (gastos menos réditos ou dispêndios menos recebimentos) podem ser indicadores de referência apropriados para atividades de programas. Quando uma entidade do setor público tem a custódia de ativos públicos, os ativos podem ser um indicador de referência apropriado.

Nível ou Níveis de Materialidade para Classes Particulares de Transações, Saldos de Contas ou Divulgações (Ref: Parágrafo 10)

A11. Os fatores que podem indicar a existência de uma ou mais classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações relativamente às quais se possa razoavelmente prever que distorções de quantias inferiores à materialidade para as demonstrações financeiras como um todo influenciem as decisões económicas dos utilizadores tomadas com base das demonstrações financeiras incluem:

- Se a lei, regulamento ou o referencial de relato financeiro aplicável afetam as expectativas dos utilizadores quanto à mensuração ou divulgação de determinados itens (por exemplo, transações com partes relacionadas, remuneração do órgão de gestão e dos encarregados da governação, e análises de sensibilidade sobre o justo valor de estimativas contabilísticas com elevada incerteza de estimação).
- As principais divulgações em relação ao setor de atividade em que a entidade opera (por exemplo, custos de investigação e desenvolvimento de uma sociedade farmacêutica).
- Se a atenção está centrada num dado aspeto do negócio da entidade que é divulgado separadamente nas demonstrações financeiras (por exemplo, divulgações sobre segmentos ou sobre uma concentração de atividades empresariais significativa).

A12. Ao considerar se, nas circunstâncias específicas da entidade, tais classes de transações, saldos de contas ou divulgações existem, o auditor pode considerar útil inteirar-se dos pontos de vista e expectativas dos encarregados da governação e do órgão de gestão.

Materialidade de Execução (Ref: Parágrafo 11)

A13. Planear a auditoria exclusivamente para detetar distorções individualmente materiais não toma em conta o facto de que um conjunto de distorções individualmente imateriais poderá originar que as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas e não deixar margem para possíveis distorções não detetadas. A materialidade de execução (que, como definido, é uma ou mais quantias) é estabelecida a menos da materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras como um todo para reduzir o risco agregado a um nível apropriadamente baixo. De forma análoga, a materialidade de execução relativa a um nível de materialidade determinado para uma classe particular de transações, saldos de contas ou divulgações é estabelecida para reduzir a um nível apropriadamente baixo a probabilidade de que o conjunto de distorções não corrigidas e não detetadas nessa classe particular de transações, saldos de contas ou divulgações exceda o nível de materialidade estabelecido para essa classe de transações, saldos de contas ou divulgações. A determinação da materialidade de execução não é um simples cálculo mecânico e envolve o exercício de julgamento profissional. Essa determinação é afetada: pelo conhecimento que o auditor tem da entidade, atualizado durante a execução dos procedimentos de avaliação do risco; e pela natureza e extensão das distorções identificadas em auditorias anteriores e, portanto, pelas suas expectativas em relação a distorções no período corrente.

Revisão à Medida que a Auditoria Progride (Ref: Parágrafo 12)

A14. A materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações) poderá ter de ser revista em consequência de uma alteração nas circunstâncias ocorrida durante a auditoria (por exemplo, uma decisão de alienar uma parte importante do negócio da entidade), de novas informações ou de uma alteração do conhecimento que o auditor tem

da entidade e das suas operações em consequência da execução de procedimentos de auditoria adicionais. Por exemplo, se durante a auditoria houver indícios de que os resultados financeiros reais vão ser substancialmente diferentes dos resultados financeiros previstos para o final do período que foram inicialmente usados para determinar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo, o auditor revê essa materialidade.