NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 402

CONSIDERAÇÕES DE AUDITORIA RELATIVAS A UMA ENTIDADE QUE UTILIZA UMA ORGANIZAÇÃO DE SERVIÇOS

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

ÍNDICE

Parágrafo

Introdução

Âmbito desta ISA 1–5

Data de Eficácia 6

Objetivos **7**

Definições 8

Requisitos

Obter Conhecimento dos Serviços Prestados por uma Organização de Serviços, Incluindo o Controlo Interno 9–14

Responder aos Riscos de Distorção Material Avaliados 15–17

Relatórios Tipo 1 e Tipo 2 que Excluem os Serviços de uma Organização de Subserviços 18

Fraude, Incumprimento de Leis e Regulamentos e Distorções por Corrigir Relativamente a Atividades na Organização de Serviços 19

Relato pelo Auditor da Entidade Utente 20–22

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Obter Conhecimento dos Serviços Prestados por uma Organização de Serviços, Incluindo o Controlo Interno A1–A23

Responder aos Riscos de Distorção Material Avaliados A24–A39

Relatórios Tipo 1 e Tipo 2 que Excluem os Serviços de uma Organização de Subserviços A40

Fraude, Incumprimento de Leis e Regulamentos e Distorções por Corrigir Relativamente a Atividades na Organização de Serviços A41

Relato pelo Auditor da Entidade Utente A42–A44

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 402, *Considerações de Auditoria Relativas a uma Entidade que Utiliza uma Organização de Serviços*, 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 da entidade utente no sentido de obter prova de auditoria suficiente e apropriada quando uma entidade utente utiliza os serviços de uma ou mais organizações de serviços. Especificamente, desenvolve a forma como o auditor da entidade utente aplica a ISA 315 (Revista 2019)[1] e a ISA 330[2] para obter um conhecimento suficiente da entidade utente, incluindo o sistema de controlo interno da entidade relevante para a preparação das demonstrações financeiras para identificar e avaliar os riscos de distorção material e para conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais que deem resposta a esses riscos.

2. Muitas entidades contratam externamente partes do seu negócio a organizações que prestam serviços que vão desde a execução de uma tarefa específica sob a direção de uma entidade à substituição da totalidade das unidades de negócio ou funcionais de uma entidade, como a função de cumprimento das obrigações fiscais. Muitos dos serviços prestados por estas organizações são parte integrante das operações comerciais da entidade, mas nem todos esses serviços são relevantes para a auditoria.

3. Os serviços prestados por uma organização de serviços são relevantes para a auditoria das demonstrações financeiras de uma entidade utente quando esses serviços, e os controlos sobre os mesmos, são parte do sistema de informação da entidade utente, relevante para a preparação das demonstrações financeiras. É provável que a maioria dos controlos na organização de serviços faça parte do sistema de informação da entidade utente relevante para a preparação das demonstrações financeiras, ou controlos relacionados, tais como controlos da salvaguarda de ativos. Os serviços de uma organização de serviços são parte do sistema de informação da entidade utente se tiverem efeitos em qualquer uma das seguintes situações:

   (a) A forma como a informação relativa a classes de transações, saldos de contas e divulgações significativas flui através do sistema de informação da entidade utente, quer manualmente quer utilizando sistemas informáticos, e quer seja obtida dentro ou fora do balancete do razão geral e dos balancetes auxiliares. Isto inclui quando os serviços da organização de serviços afetam como:

      (i) As transações da entidade utente são iniciadas, e como as informações acerca delas são registadas, processadas, corrigidas conforme necessário e incorporadas no balancete razão geral e relatadas nas demonstrações financeiras; e

      (ii) A informação sobre eventos ou condições, que não sejam transações, é capturada, processada e divulgada pela entidade utente nas demonstrações financeiras.

   (b) Os registos contabilísticos, contas específicas nas demonstrações financeiras da entidade utente e outros registos de apoio relacionados com os fluxos de informação no parágrafo 3(a);

   (c) O processo de relato financeiro usado para preparar as demonstrações financeiras da entidade utente, a partir dos registos descritos no parágrafo 3(b), incluindo no que diz respeito a divulgações e estimativas contabilísticas que se referem a classes de transações, saldos de contas e divulgações significativas; e

   (d) O ambiente informático relevante para (a) a (c) acima.

4. A natureza e extensão de trabalho a executar pelo auditor da entidade utente no que respeita aos serviços prestados por uma organização de serviços dependem da natureza e importância desses serviços para a entidade utente e da relevância desses serviços para a auditoria.

5. Esta ISA não se aplica a serviços prestados por instituições financeiras que estejam limitados ao processamento de transações expressamente autorizadas pela entidade, para uma conta da entidade mantida na instituição financeira, como o processamento por um banco de transações numa conta corrente ou o processamento por um corretor de transações de títulos. Adicionalmente, esta ISA não se aplica à auditoria de transações decorrentes de interesses financeiros detidos noutras entidades, tais como parcerias, sociedades e empreendimentos conjuntos, quando esses interesses são contabilizados e relatados aos seus detentores.

Data de Eficácia

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

---

[1] ISA 315 (Revista em 2019), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material*

[2] ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

Objetivos

7. Os objetivos do auditor da entidade utente, quando essa entidade utiliza os serviços de uma organização de serviços, são:

   (a) Obter conhecimento da natureza e importância dos serviços prestados pela organização de serviços, e o seu efeito no sistema de controlo interno da entidade utente, de forma a obter uma base apropriada para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material; e

   (b) Conceber e executar procedimentos de auditoria que deem resposta a esses riscos.

Definições

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

   (a) Controlos complementares da entidade utente – Controlos que, na conceção do seu serviço, a organização de serviços assume que serão implementados por entidades utentes e que, se necessário para atingir objetivos de controlo, são identificados na descrição do seu sistema.

   (b) Relatório sobre a descrição e conceção de controlos numa organização de serviços (referido nesta ISA como um relatório tipo 1) – Um relatório que compreende:

      (i) Uma descrição, preparada pelo órgão de gestão da organização de serviços, do sistema, dos objetivos de controlo e dos controlos relacionados da organização de serviços concebidos e implementados numa data especificada; e

      (ii) Um relatório pelo auditor do serviço com o objetivo de transmitir garantia razoável de fiabilidade que inclui a opinião do auditor do serviço sobre a descrição do sistema, objetivos de controlo e controlos relacionados da organização de serviços e sobre a adequação da conceção dos controlos para atingir os objetivos de controlo especificados.

   (c) Relatório sobre a descrição, conceção e eficácia operacional de controlos numa organização de serviços (referido nesta ISA como um relatório tipo 2) – Um relatório que compreende:

      (i) Uma descrição, preparada pelo órgão de gestão da organização de serviços, do sistema, objetivos de controlo e controlos relacionados da organização de serviços, da sua conceção e implementação numa data especificada ou ao longo de um período especificado e, em alguns casos, da sua eficácia operacional ao longo de um período especificado; e

      (ii) Um relatório pelo auditor do serviço com o objetivo de transmitir garantia de razoável fiabilidade que inclui:

         a. A opinião do auditor do serviço sobre a descrição do sistema, objetivos de controlo e controlos relacionados da organização de serviços, sobre a adequação da conceção dos controlos para atingir os objetivos de controlo especificados e sobre a eficácia operacional desses controlos; e

         b. Uma descrição dos testes aos controlos pelo auditor do serviço e os respetivos resultados.

   (d) Auditor do serviço – Um auditor que, a pedido da organização de serviços, emite um relatório de garantia de fiabilidade sobre os controlos de uma organização de serviços.

   (e) Organização de serviços – Uma organização terceira (ou um segmento de uma organização terceira) que presta serviços a entidades utentes que são parte dos sistemas de informação dessas entidades relevantes para o relato financeiro.

   (f) Sistema da organização de serviços – As políticas e procedimentos concebidos, implementados e mantidos pela organização de serviços para proporcionar às entidades utentes os serviços abrangidos pelo relatório do auditor do serviço.

   (g) Organização de subserviços – Uma organização de serviços usada por uma outra organização de serviços para executar alguns dos serviços prestados a entidades utentes que são parte dos sistemas de informação dessas entidades utentes relevantes para o relato financeiro.

   (h) Auditor da entidade utente – Um auditor que audita e relata sobre as demonstrações financeiras de uma entidade utente.

(i) Entidade utente – Uma entidade que usa uma organização de serviços e cujas demonstrações financeiras estão a ser auditadas

Requisitos

Obter Conhecimento dos Serviços Prestados por uma Organização de Serviços, Incluindo o Controlo Interno

9. Aquando da obtenção do conhecimento da entidade utente de acordo com a ISA 315 (Revista 2019),[3] o auditor da entidade utente deve inteirar-se da forma como essa entidade utiliza os serviços de uma organização de serviços nas suas operações, incluindo: (Ref. Parágrafos A1 e A2)

   (a) A natureza dos serviços prestados pela organização de serviços e a importância desses serviços para a entidade utente, incluindo o respetivo efeito no seu controlo interno; (Ref. Parágrafos A3 a A5)

   (b) A natureza e materialidade das transações processadas ou contas ou processos de relato financeiro afetados pela organização de serviços; (Ref. Parágrafo A6)

   (c) O grau de interação entre as atividades da organização de serviços e as atividades da entidade utente; e (Ref. Parágrafo A7)

   (d) A natureza do relacionamento entre a entidade utente e a organização de serviços, incluindo os termos contratuais relevantes para as atividades realizadas pela organização de serviços. (Ref. Parágrafos A8 a A11)

10. Quando obtém o conhecimento do sistema de controlo interno da entidade de acordo com a ISA 315 (Revista 2019), o auditor da entidade utente deve identificar os controlos na componente das atividades de controlo[4] nessa entidade, daqueles que se relacionam com os serviços prestados pela organização de serviços, incluindo os que são aplicados às transações processadas pela organização de serviços, e avaliar a sua conceção e determinar se foram implementados[5]. (Ref. Parágrafos A12 a A14)

11. O auditor da entidade utente deve determinar se foi obtido um conhecimento suficiente da natureza e importância dos serviços prestados pela organização de serviços e do seu efeito no sistema de controlo interno da entidade, que proporcione uma base adequada para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material.

12. Se o auditor for incapaz de obter um conhecimento suficiente da entidade utente, deve procurar obter esse conhecimento a partir de um ou mais dos procedimentos seguintes:

   (a) Obter um relatório tipo 1 ou tipo 2, se disponível;

   (b) Contactar a organização de serviços, através da entidade utente, para obter informações específicas;

   (c) Visitar a organização de serviços e executar procedimentos que proporcionem a informação necessária acerca dos controlos relevantes na organização de serviços; ou

   (d) Usar um outro auditor para executar procedimentos que proporcionem a informação necessária acerca dos controlos na organização de serviços. (Ref: Parágrafos A15 a A20)

Usar um Relatório Tipo 1 ou Tipo 2 para Suportar o Conhecimento pelo Auditor da Entidade Utente da Organização de Serviços

13. Ao determinar a suficiência e adequação da prova de auditoria fornecida por um relatório tipo 1 ou tipo 2, o auditor da entidade utente deve obter satisfação quanto:

   (a) À competência profissional do auditor do serviço e à sua independência da organização de serviços; e

   (b) À adequação das normas segundo as quais foi emitido o relatório tipo 1 ou tipo 2. (Ref. Parágrafo A21)

14. Se o auditor da entidade utente planear usar um relatório tipo 1 ou tipo 2 como prova de auditoria para suportar o se conhecimento da conceção e implementação de controlos na organização de serviços, deve:

   (a) Avaliar se a descrição e conceção dos controlos na organização de serviços se refere a uma data ou a um período apropriados para as finalidades do auditor da entidade utente;

---

[3] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 19

[4] ISA 315 (Revista 2019), parágrafos 26(a)

[5] ISA 315 (Revista 2019, parágrafo 26(d)

(b) Avaliar a suficiência e adequação da prova proporcionada pelo relatório quanto ao entendimento dos controlos na organização de serviço; e

(c) Determinar se os controlos complementares da entidade utente identificados pela organização de serviços são relevantes para a entidade utente e, em caso afirmativo, informar-se sobre se a entidade utente concebeu e implementou esses controlos. (Ref. Parágrafos A22 e A23)

Responder aos Riscos de Distorção Material Avaliados

15. Ao responder aos riscos avaliados de acordo com a ISA 330, o auditor da entidade utente deve:

(a) Determinar se está disponível prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante às asserções relevantes nas demonstrações financeiras a partir dos registos mantidos pela entidade utente e, se não for o caso,

(b) Executar procedimentos de auditoria adicionais para obter prova de auditoria suficiente e apropriada ou utilizar um outro auditor para executar esses procedimentos na organização de serviços em seu nome. (Ref. Parágrafos A24 a A28)

Testes aos Controlos

16. Quando a avaliação do risco pelo auditor incluir a expectativa de que os controlos na organização de serviços estão a operar eficazmente, o auditor da entidade utente deve obter prova de auditoria acerca da eficácia operacional desses controlos a partir de um ou mais dos seguintes procedimentos:

(a) Obter um relatório tipo 2, se disponível;

(b) Executar testes apropriados aos controlos na organização de serviços; ou

(c) Utilizar um outro auditor para executar testes aos controlos na organização de serviços em seu nome. (Ref. Parágrafos A29 e A30)

Usar um Relatório Tipo 2 como Prova de Auditoria de que os Controlos na Organização de Serviços Estão a Operar Eficazmente

17. Se, de acordo com o parágrafo 16(a), o auditor da entidade utente planear usar um relatório tipo 2 como prova de auditoria de que os controlos na organização de serviços estão a operar eficazmente, deve determinar se o relatório do auditor do serviço proporciona prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da eficácia dos controlos para suportar a avaliação do risco pelo auditor da entidade utente pelos seguintes meios:

(a) Apreciando se a descrição, conceção e eficácia operacional dos controlos na organização de serviços se referem a uma data ou a um período apropriados para as finalidades do auditor da entidade utente;

(b) Determinando se os controlos complementares da entidade utente identificados pela organização de serviços são relevantes para a entidade utente e, em caso afirmativo, informando-se sobre se a entidade utente concebeu e implementou esses controlos e, em caso afirmativo, testando a sua eficácia operacional;

(c) Apreciando a adequação do período de tempo coberto pelos testes aos controlos e o tempo decorrido desde a execução desses testes; e

(d) Apreciando se os testes aos controlos executados pelo auditor do serviço e os respetivos resultados, conforme descritos no relatório do auditor do serviço, são relevantes para as asserções nas demonstrações financeiras da entidade utente e proporcionam prova de auditoria suficiente e apropriada para suportar a avaliação do risco pelo auditor da entidade utente. (Ref. Parágrafos A31 a A39)

Relatórios Tipo 1 e Tipo 2 que Excluem os Serviços de uma Organização de Subserviços

18. Se o auditor da entidade utente planear usar um relatório tipo 1 ou tipo 2 que exclua os serviços prestados por uma organização de subserviços e esses serviços forem relevantes para a auditoria das demonstrações financeiras da entidade utente, o auditor da entidade utente deve aplicar os requisitos desta ISA relativamente aos serviços prestados pela organização de subserviços. (Ref. Parágrafo A40)

Fraude, Incumprimento de Leis e Regulamentos e Distorções por Corrigir Relativamente a Atividades na Organização de Serviços

19. O auditor da entidade utente deve indagar do órgão de gestão da entidade utente se a organização de serviços relatou à entidade utente ou se a entidade utente tomou conhecimento, de outra forma, de qualquer fraude, incumprimento de leis e regulamentos ou distorções por corrigir que afetem as demonstrações financeiras da entidade utente. O auditor da entidade utente deve avaliar a forma como estas matérias afetam a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais executados pelo auditor da entidade utente, incluindo o seu efeito nas respetivas conclusões e relatório. (Ref. Parágrafo A41)

Relato pelo Auditor da Entidade Utente

20. O auditor da entidade utente deve modificar a opinião no seu relatório de acordo com a ISA 705 (Revista)[6] se for incapaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante aos serviços prestados pela organização de serviços relevantes para a auditoria das demonstrações financeiras da entidade utente. (Ref. Parágrafo A42)

21. O auditor da entidade utente não se deve referir ao trabalho de um auditor do serviço no relatório do auditor da entidade utente que contenha uma opinião não modificada, salvo se exigido por lei ou regulamento. Se essa referência for exigida por lei ou regulamento, o relatório do auditor da entidade utente deve indicar que a referência não diminui a sua responsabilidade quanto à opinião de auditoria. (Ref. Parágrafo A43)

22. Se a referência ao trabalho de um auditor do serviço for relevante para a compreensão de uma modificação na opinião do auditor da entidade utente, o relatório do auditor da entidade utente deve indicar que esta referência não diminui a sua responsabilidade por essa opinião. (Ref. Parágrafo A44)

***

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Obter Conhecimento dos Serviços Prestados por uma Organização de Serviços, Incluindo o Controlo Interno

Fontes de Informação (Ref: Parágrafo 9)

A1. A informação sobre a natureza dos serviços prestados por uma organização de serviços pode estar disponível a partir de uma ampla variedade de fontes, como:

- Manuais de utilizador.
- Descrições gerais do sistema.
- Manuais técnicos.
- O contrato ou acordo do nível de serviços entre a entidade utente e a organização de serviços.
- Relatórios de organizações de serviços, de auditores internos ou de autoridades reguladoras sobre os controlos na organização de serviços.
- Relatórios do auditor do serviço, incluindo cartas de recomendações, se disponíveis.

A2. O conhecimento obtido através da experiência do auditor da entidade utente na organização de serviços, por exemplo através da experiência em outros trabalhos de auditoria, pode também ser útil na obtenção do conhecimento da natureza dos serviços prestados pela organização de serviços. Esse elemento pode ser particularmente útil se os serviços e os controlos sobre eles exercidos na organização de serviços estiverem altamente normalizados.

Natureza dos Serviços Prestados pela Organização de Serviços (Ref: Parágrafo 9(a))

A3. Uma entidade utente pode utilizar uma organização de serviços que, por exemplo, processe transações e mantenha a respetiva responsabilidade ou registe transações e processe os respetivos dados. As organizações de serviço que prestam tais serviços incluem, por exemplo, departamentos bancários que investem e gerem ativos para planos de benefícios dos empregados ou para outros, bancos de crédito imobiliário que gerem hipotecas para outros e prestadores de serviços que fornecem pacotes de aplicações informáticas e um ambiente tecnológico que habilita os clientes a processar transações financeiras e operacionais.

[6] ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*, parágrafo 6

A4. Os serviços prestados por organizações de serviços que são relevantes para a auditoria incluem:

- A manutenção dos registos contabilísticos da entidade utente.
- A gestão de ativos.
- A iniciação, registo ou processamento de transações como agente da entidade utente.

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

A5. As pequenas entidades podem usar serviços externos de escrituração que vão desde o processamento de determinadas transações (por exemplo, o pagamento de impostos sobre salários) e a manutenção dos seus registos contabilísticos à preparação das suas demonstrações financeiras. A utilização de uma organização de serviços para a preparação das suas demonstrações financeiras não dispensa o órgão de gestão da pequena entidade e, quando apropriado, os encarregados da governação, das suas responsabilidades pelas demonstrações financeiras.[7]

Natureza e Materialidade das Transações Processadas pela Organização de Serviços (Ref: Parágrafo 9(b))

A6. Uma organização de serviços pode estabelecer políticas e procedimentos que afetam o controlo interno da entidade utente. Estas políticas e procedimentos são, pelo menos em parte, física e operacionalmente separados da entidade utente. A importância dos controlos da organização de serviços para os controlos da entidade utente depende da natureza dos serviços prestados pela organização de serviços, incluindo a natureza e materialidade das transações que esta processa para a entidade utente. Em certas situações, as transações processadas e as contas afetadas pela organização de serviços podem não parecer materiais para as demonstrações financeiras da entidade utente, mas a natureza das transações processadas pode ser significativa e o auditor da entidade utente pode determinar que nas circunstâncias é necessário inteirar-se desses controlos.

Grau de Interação entre as Atividades da Organização de Serviços e da Entidade Utente (Ref: Parágrafo 9(c))

A7. A importância dos controlos da organização de serviços para os controlos da entidade utente também depende do grau de interação entre as suas atividades e as da entidade utente. O grau de interação refere-se a até que ponto uma entidade utente é capaz e opta por implementar controlos eficazes sobre o processamento efetuado pela organização de serviços. Por exemplo, existe um alto grau de interação entre as atividades da entidade utente e as atividades da organização de serviços quando a entidade utente autoriza transações e a organização de serviços processa e contabiliza essas transações. Nestas circunstâncias poderá ser praticável para a entidade utente implementar controlos eficazes sobre essas transações. Por outro lado, quando a organização de serviços inicia ou faz o registo inicial, processa e contabiliza as transações da entidade utente, existe um grau de interação mais baixo entre as duas organizações. Nestas circunstâncias, a entidade utente pode não ser capaz ou pode optar por não implementar controlos eficazes sobre essas transações na entidade utente e pode confiar nos controlos da organização de serviços.

Natureza do Relacionamento entre a Entidade Utente e a Organização de Serviços (Ref: Parágrafo 9(d))

A8. O contrato ou o acordo do nível de serviços entre a entidade utente e a organização de serviços pode prever matérias como:

- A informação a fornecer à entidade utente e as responsabilidades pela iniciação de transações relativas às atividades empreendidas pela organização de serviços;
- A aplicação de requisitos de organismos reguladores respeitantes à forma dos registos a manter ou ao acesso a esses registos;
- A indemnização, se existir, a pagar à entidade utente no caso de uma falha de desempenho;
- Se a organização de serviços fornecerá um relatório sobre os seus controlos e, em caso afirmativo, se esse relatório será de tipo 1 ou tipo 2;
- Se o auditor da entidade utente tem direito de acesso aos registos contabilísticos da entidade utente mantidos pela organização de serviços e a outra informação necessária para a condução da auditoria; e
- Se o acordo permite a comunicação direta entre o auditor da entidade utente e o auditor do serviço.

[7] ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafos 4, A2 e A3

A9. Existe um relacionamento direto entre a organização de serviços e a entidade utente e entre a organização de serviços e o auditor do serviço. Estes relacionamentos não criam necessariamente um relacionamento direto entre o auditor da entidade utente e o auditor do serviço. Quando não existir relacionamento direto entre o auditor da entidade utente e o auditor do serviço, as comunicações entre ambos são geralmente feitas através da entidade utente e da organização de serviços. Pode também ser criado um relacionamento direto entre o auditor da entidade utente e o auditor do serviço, tendo em conta as considerações éticas e de confidencialidade relevantes. Um auditor da entidade utente, por exemplo, pode utilizar um auditor do serviço para executar procedimentos em seu nome, nomeadamente:

(a) Testes aos controlos na organização de serviços; ou

(b) Procedimentos substantivos sobre as transações e saldos das demonstrações financeiras da entidade utente mantidos pela organização de serviços.

Considerações Específicas para Entidades do Setor Público

A10. Os auditores do setor público têm geralmente amplos direitos de acesso estabelecidos na legislação. Porém, podem surgir situações em que tais direitos de acesso não estejam disponíveis, por exemplo quando a organização de serviços está localizada numa jurisdição diferente. Em tais casos, um auditor do setor público poderá ter de se inteirar da legislação aplicável nessa outra jurisdição para determinar se podem ser obtidos direitos de acesso apropriados. Um auditor do setor público pode também obter ou pedir à entidade utente que garanta a incorporação do direito de acesso em quaisquer acordos contratuais entre a entidade utente e a organização de serviços.

A11. Os auditores do setor público podem também usar um outro auditor para executar testes aos controlos ou procedimentos substantivos em relação ao cumprimento da lei, regulamento ou outra autoridade.

Conhecer os Controlos Relativos a Serviços Prestados pela Organização de Serviços (Ref: Parágrafo 10)

A12. A entidade utente pode estabelecer controlos sobre os serviços da organização de serviços que podem ser testados pelo auditor da entidade utente e que o podem habilitar a concluir que os controlos da entidade utente estão a operar com eficácia quanto a algumas ou a todas as asserções relacionadas, independentemente dos controlos em vigor na organização de serviços. Se uma entidade utente, por exemplo, usa uma organização de serviços para processar as suas transações de salários, pode estabelecer controlos sobre a prestação e receção de informação sobre salários que permitam evitar ou detetar distorções materiais. Estes controlos podem incluir:

- Comparar os dados submetidos à organização de serviços com relatórios de informação recebidos da organização de serviços depois dos dados terem sido processados.
- Recalcular uma amostra das quantias da folha de salários para garantir a sua exatidão escriturária e analisar a razoabilidade da sua quantia total.

A13. Nesta situação, o auditor da entidade utente pode executar testes aos controlos da entidade utente sobre o processamento dos salários que lhe proporcionem uma base para concluir que os controlos da entidade utente estão a operar com eficácia quanto às asserções relacionadas com as transações de salários.

A14. Conforme referido na ISA 315 (Revista 2019),[8] a respeito de alguns riscos, o auditor da entidade utente pode decidir que não é possível ou praticável obter prova de auditoria suficiente e apropriada apenas a partir de procedimentos substantivos. Estes riscos podem relacionar-se com o registo incorreto ou incompleto de classes de transações e saldos de contas rotineiros e significativos, cujas características permitem muitas vezes um processamento altamente automatizado, com pouca ou nenhuma intervenção manual. Estas características de processamento automatizado podem estar presentes especialmente quando a entidade utente utiliza organizações de serviços. Nestes casos, os controlos da entidade utente sobre aqueles riscos são relevantes para a auditoria e exige-se que o auditor da entidade utente se inteire destes controlos e os avalie de acordo com os parágrafos 9 e 10 desta ISA.

Procedimentos Adicionais Quando Não se Consegue Obter um Conhecimento Suficiente a partir da Entidade Utente (Ref: Parágrafo 12)

A15. A decisão do auditor da entidade utente sobre quais os procedimentos do parágrafo 12 a executar, individualmente ou em combinação, a fim de obter a informação necessária para proporcionar uma base para a

[8] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 33

identificação e avaliação dos riscos de distorção material em relação ao uso da organização de serviços pela entidade utente, pode ser influenciada por matérias como:

- A dimensão tanto da entidade utente como da organização de serviços;
- A complexidade das transações da entidade utente e a complexidade dos serviços prestados pela organização de serviços;
- A localização da organização de serviços (por exemplo, o auditor da entidade utente pode decidir usar um outro auditor para executar procedimentos na organização de serviços em seu nome se a organização de serviços estiver numa localização remota);
- Se se espera que os procedimentos proporcionem ao auditor da entidade utente prova de auditoria suficiente e apropriada com eficácia; e
- A natureza do relacionamento entre a entidade utente e a organização de serviços.

A16. Uma organização de serviços pode contratar um auditor do serviço para relatar sobre a descrição e conceção dos seus controlos (relatório tipo 1) ou sobre a descrição e conceção dos seus controlos e da sua eficácia operacional (relatório tipo 2). Os relatórios tipo 1 ou tipo 2 podem ser emitidos segundo a Norma Internacional sobre Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) 3402[9] ou segundo normas estabelecidas por uma organização emissora de normas autorizada ou reconhecida (que os pode identificar por nomes diferentes, como relatórios Tipo A ou Tipo B).

A17. A disponibilidade de um relatório tipo 1 ou tipo 2 dependerá geralmente de o contrato entre uma organização de serviços e a entidade utente incluir uma cláusula para a emissão desse relatório pela organização de serviços. Uma organização de serviços pode também optar, por razões práticas, por disponibilizar um relatório tipo 1 ou tipo 2 às entidades utentes. Contudo, em alguns casos, um relatório tipo 1 ou tipo 2 pode não estar disponível para as entidades utentes.

A18. Em algumas circunstâncias, uma entidade utente pode contratar externamente uma ou mais unidades de negócio ou funções significativas, nomeadamente todas as suas funções de planeamento e de cumprimento fiscal ou de finanças e contabilidade ou a função de controlo, com uma ou mais organizações de serviços. Uma vez que, nestas circunstâncias, poderá não estar disponível um relatório sobre os controlos na organização de serviços, visitar a organização de serviços poderá ser o procedimento mais eficaz para o auditor da entidade utente se inteirar dos controlos na organização de serviços, dado que provavelmente existirá interação direta do órgão de gestão da entidade utente com o órgão de gestão da organização de serviços.

A19. Pode ser utilizado um outro auditor para executar procedimentos que proporcionem a informação necessária acerca dos controlos relevantes na organização de serviços relacionados com os serviços prestados à entidade utente. Se tiver sido emitido um relatório tipo 1 ou tipo 2, o auditor da entidade utente pode usar o auditor do serviço para executar esses procedimentos, dado que o auditor do serviço já tem um relacionamento com a organização de serviços. O auditor da entidade utente que usa o trabalho de um outro auditor poderá considerar útil a orientação da ISA 220 (Revista)[10] dado que se relaciona com a determinação da competência e capacidades do outro auditor (incluindo a respetiva independência), a direção e supervisão do outro auditor, a natureza, extensão e oportunidade do trabalho atribuído ao outro auditor, e na avaliação da suficiência e adequação da prova de auditoria obtida.

A20. Uma entidade utente pode usar uma organização de serviços que, por sua vez, usa uma organização de subserviços para prestar à entidade utente alguns dos serviços que são parte do sistema de informação relevante para o seu relato financeiro. A organização de subserviços pode ser uma entidade separada da organização de serviços ou pode estar relacionada com ela. Um auditor da entidade utente poderá ter de considerar os controlos na organização de subserviços. Em situações em que são usadas uma ou mais organizações de subserviços, a interação entre as atividades da entidade utente a as da organização de serviços é alargada para incluir a interação entre a entidade utente, a organização de serviços e as organizações de subserviços. O grau desta interação, bem como a natureza e materialidade das transações processadas pela organização de serviços e pelas organizações de subserviços, são os fatores mais importantes que o auditor da entidade utente deve considerar na determinação da importância dos controlos da organização de serviços e das organizações de subserviços para os controlos da entidade utente.

---

[9] ISAE 3402, *Relatórios de Garantia de Fiabilidade sobre Controlos numa Organização de Serviços*

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

Usar um Relatório Tipo 1 ou Tipo 2 para Suportar o Conhecimento da Organização de Serviços pelo Auditor da entidade utente (Ref: Parágrafos 13 e 14)

A21. O auditor da entidade utente pode fazer indagações acerca do auditor do serviço à organização profissional do auditor do serviço ou a outros profissionais e indagar se o auditor do serviço está sujeito a supervisão reguladora. O auditor do serviço pode estar a exercer numa jurisdição em que são seguidas normas diferentes relativamente ao relato sobre controlos numa organização de serviços, podendo o auditor da entidade utente obter informação acerca das normas usadas pelo auditor do serviço a partir da organização emissora de normas.

A22. Um relatório tipo 1 ou tipo 2, juntamente com a informação acerca da entidade utente, pode ajudar o auditor da entidade utente a inteirar-se:

(a) Dos aspetos dos controlos na organização de serviços que podem afetar o processamento das transações da entidade utente, incluindo o recurso a organizações de subserviços;

(c) Do fluxo de transações significativas através da organização de serviços, para determinar os pontos no fluxo de transações em que possam ocorrer distorções materiais nas demonstrações financeiras da entidade utente;

(d) Dos objetivos de controlo na organização de serviços que são relevantes para as asserções das demonstrações financeiras da entidade utente; e

(e) Se os controlos na organização de serviços estão convenientemente concebidos e implementados para prevenir ou detetar erros de processamento que possam resultar em distorções materiais nas demonstrações financeiras da entidade utente.

Um relatório tipo 1 ou tipo 2 pode ajudar o auditor da entidade utente a obter um conhecimento suficiente para identificar e avaliar os riscos de distorção material. Um relatório tipo 1 não proporciona, porém, qualquer prova da eficácia operacional dos controlos.

A23. Um relatório tipo 1 ou tipo 2 que se refira a uma data ou a um período fora do período de relato de uma entidade utente pode ajudar o auditor da entidade utente a obter um conhecimento preliminar dos controlos implementados na organização de serviços se for complementado por informação corrente adicional proveniente de outras fontes. Se a descrição dos controlos da organização de serviços respeitar a uma data ou a um período anterior ao início do período sob auditoria, o auditor da entidade utente pode executar procedimentos para atualizar a informação do relatório tipo 1 ou tipo 2, nomeadamente:

- Discutir as alterações na organização de serviços com o pessoal da entidade utente que possa estar em posição de ter conhecimento dessas alterações;
- Rever a documentação e correspondência recente emitidas pela organização de serviços; ou
- Discutir as alterações com o pessoal da organização de serviços.

Responder aos Riscos de Distorção Material Avaliados

A24. A possibilidade de que a utilização de uma organização de serviços aumente ou não o risco de distorção material de uma entidade utente depende da natureza dos serviços prestados e dos controlos sobre estes serviços. Em alguns casos, a utilização de uma organização de serviços pode diminuir o risco de distorção material de uma entidade utente, particularmente se a própria entidade utente não possuir as competências necessárias para empreender atividades específicas, como a iniciação, processamento e registo de transações, ou não possuir recursos adequados (por exemplo, um sistema de TI).

A25. Quando a organização de serviços mantém elementos materiais dos registos contabilísticos da entidade utente, poderá ser necessário que o auditor da entidade utente tenha acesso direto a esses registos para obter prova de auditoria suficiente e apropriada relativa ao funcionamento dos controlos sobre esses registos, para validar transações e saldos neles registados ou ambos. Este acesso pode envolver a inspeção física de registos nas instalações da organização de serviços ou a consulta dos registos mantidos eletronicamente a partir da entidade utente, de outra localização ou ambos. Quando o acesso direto é possível eletronicamente, o auditor da entidade utente pode por esse meio obter prova quanto à adequação dos controlos operados pela organização de serviços sobre a plenitude e integridade dos dados da entidade utente pelos quais a organização de serviços é responsável.

A26. Ao determinar a natureza e extensão da prova de auditoria a obter em relação aos saldos que representam ativos detidos ou transações realizadas por uma organização de serviços em nome da entidade utente, o auditor da entidade utente pode considerar os seguintes procedimentos:

(a) Inspecionar registos e documentos detidos pela entidade utente: a fiabilidade desta fonte de prova é determinada pela natureza e extensão dos registos contabilísticos e da documentação de suporte conservada pela entidade utente. Em alguns casos, a entidade utente pode não manter registos pormenorizados independentes ou documentação de transações específicas realizadas em seu nome.

(b) Inspecionar registos e documentos detidos pela organização de serviços: o acesso do auditor da entidade utente aos registos da organização de serviços pode ser estabelecido como parte dos acordos contratuais entre a entidade utente e a organização de serviços. O auditor da entidade utente pode também usar um outro auditor para, em seu nome, obter acesso aos registos da entidade utente mantidos pela organização de serviços.

(c) Obter a confirmação de saldos e transações da organização de serviços: quando a entidade utente mantiver registos independentes de saldos e transações, a confirmação da organização de serviços corroborando os registos da entidade utente pode constituir prova de auditoria fiável respeitante à existência das transações e ativos em questão. Por exemplo, quando forem usadas múltiplas organizações de serviços, tais como um gestor de investimentos e um serviço de guarda de valores, e estas organizações de serviços mantiverem registos independentes, o auditor da entidade utente pode confirmar saldos com estas organizações a fim de comparar esta informação com os registos independentes da entidade utente.

Se a entidade utente não mantiver registos independentes, a informação obtida através das confirmações da organização de serviços é meramente uma declaração do que está refletido nos registos mantidos pela organização de serviços. Deste modo, tais confirmações não constituem, isoladamente, prova de auditoria fiável. Nestas circunstâncias, o auditor da entidade utente pode tentar identificar uma fonte alternativa de prova independente.

(d) (d) Executar procedimentos analíticos sobre os registos mantidos pela entidade utente ou sobre os relatórios recebidos da organização de serviços: a eficácia dos procedimentos analíticos variará provavelmente de asserção para asserção e será afetada pela extensão e detalhe da informação disponível.

A27. Um outro auditor pode executar procedimentos de natureza substantiva em benefício dos auditores das entidades utentes. Esse trabalho pode envolver a execução, por um outro auditor, de procedimentos acordados pela entidade utente e o seu auditor e pela organização de serviços e o seu auditor do serviço. As conclusões resultantes dos procedimentos executados por um outro auditor são revistas pelo auditor da entidade utente para determinar se constituem prova de auditoria suficiente e apropriada. Adicionalmente, podem existir requisitos impostos pelas autoridades governamentais ou pelos acordos contratuais através dos quais um auditor do serviço executa certos procedimentos que assumem uma natureza substantiva. Os resultados da execução dos procedimentos necessários a saldos e transações processados pela organização dos serviços podem ser usados por auditores das entidades utentes como parte da prova necessária para suportar as suas opiniões de auditoria. Nestas circunstâncias, poderá ser útil que o auditor da entidade utente e o auditor do serviço cheguem a acordo, antes da execução dos procedimentos, quanto à documentação de auditoria ou ao acesso à documentação de auditoria que será fornecida ao auditor da entidade utente.

A28. Em determinadas circunstâncias, em particular quando uma entidade utente contrata externamente parte ou a totalidade da sua função financeira a uma organização de serviços, o auditor da entidade utente pode enfrentar uma situação em que uma parte significativa da prova de auditoria está localizada na organização de serviços. Poderá ser necessário que o auditor da entidade utente, ou outro auditor em seu nome, execute procedimentos substantivos na organização de serviços. Um auditor do serviço pode fornecer um relatório tipo 2 e, adicionalmente, pode executar procedimentos substantivos em nome do auditor da entidade utente. O envolvimento de outro auditor não altera a responsabilidade do auditor da entidade utente no sentido de obter prova de auditoria suficiente e apropriada que proporcione uma base razoável para suportar a sua opinião. Consequentemente, a consideração pelo auditor da entidade utente sobre se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada e sobre se necessita executar procedimentos de auditoria adicionais inclui o envolvimento do auditor da entidade utente na direção, supervisão e execução dos procedimentos substantivos executados por um outro auditor, ou a prova desse envolvimento.

Testes aos Controlos

A29. A ISA 330[11] exige que o auditor da entidade utente conceba e execute testes aos controlos para obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto à eficácia operacional dos controlos em determinadas circunstâncias. No contexto de uma organização de serviços, este requisito aplica-se quando:

(a) A avaliação pelo auditor da entidade utente dos riscos de distorção material inclui uma expectativa de que os controlos na organização de serviços estão a operar com eficácia (isto é, o auditor da entidade utente tenciona confiar na eficácia operacional dos controlos da organização de serviços na determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos substantivos); ou

(b) Os procedimentos substantivos, por si só ou em combinação com os testes à eficácia operacional dos controlos na entidade utente, não podem proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada ao nível da asserção.

A30. Se não estiver disponível um relatório tipo 2, um auditor da entidade utente pode contactar a organização de serviços, através da entidade utente, para pedir que seja contratado um auditor do serviço para proporcionar um relatório tipo 2 que inclua testes da eficácia operacional dos controlos, ou pode usar um outro auditor para executar procedimentos na organização de serviços que testem a eficácia operacional desses controlos. Um auditor da entidade utente pode também visitar a organização de serviços e executar testes dos controlos se a organização de serviços der o seu acordo. As avaliações do risco pelo auditor da entidade utente são baseadas na prova combinada proporcionada pelo trabalho de um outro auditor e pelos próprios procedimentos do auditor da entidade utente.

Usar um Relatório Tipo 2 como Prova de Auditoria de que os Controlos na Organização de Serviços Estão a Operar com Eficácia (Ref: Parágrafo 17)

A31. Um relatório tipo 2 pode destinar-se a satisfazer as necessidades de diferentes auditores das entidades utentes, pelo que os testes aos controlos e os resultados descritos no relatório do auditor do serviço podem não ser relevantes para asserções que sejam significativas nas demonstrações financeiras da entidade utente. Os testes aos controlos e os resultados relevantes são avaliados para determinar que o relatório do auditor do serviço proporciona prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da eficácia dos controlos para suportar a avaliação dos riscos pelo auditor da entidade utente. Ao fazê-lo, o auditor da entidade utente pode considerar os seguintes fatores:

(a) O período de tempo coberto pelos testes aos controlos e o tempo decorrido desde a execução dos testes aos controlos;

(b) O âmbito do trabalho do auditor do serviço e os serviços e processos cobertos, os controlos testados e testes executados e o modo como os controlos testados se relacionam com os controlos da entidade utente; e

(c) Os resultados daqueles testes aos controlos e a opinião do auditor do serviço sobre a eficácia operacional dos controlos.

A32. Relativamente a determinadas asserções, quanto mais curto for o período coberto por um teste específico e maior for o tempo decorrido desde a sua execução, menor será a prova de auditoria que o teste pode proporcionar. Comparando o período coberto pelo relatório tipo 2 com o período de relato financeiro da entidade utente, o auditor da entidade utente pode concluir que o relatório tipo 2 oferece menos prova de auditoria se a correspondência entre o período coberto pelo relatório tipo 2 e o período relativamente ao qual o auditor da entidade utente tenciona confiar no relatório for baixa. Quando for este o caso, um relatório tipo 2 que cubra um período precedente ou subsequente pode proporcionar prova de auditoria adicional. Noutros casos, o auditor da entidade utente pode determinar que é necessário executar, ou utilizar um outro auditor para executar, testes aos controlos na organização de serviços a fim de obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da eficácia operacional desses controlos.

A33. Pode também ser necessário que o auditor da entidade utente obtenha prova adicional acerca de alterações significativas nos controlos na organização de serviços fora do período coberto pelo relatório tipo 2 ou determine a execução de procedimentos adicionais. Os fatores relevantes para determinar qual a prova adicional de auditoria a obter acerca dos controlos na organização de serviços que estiveram a operar fora do período coberto pelo relatório do auditor do serviço podem incluir:

- A importância dos riscos avaliados de distorção material ao nível da asserção;

[11] ISA 330, parágrafo 8

- Os controlos específicos que foram testados durante o período intercalar e as suas alterações significativas desde que foram testados, incluindo alterações no sistema de informação, nos processos e no pessoal;
- O grau até ao qual foi obtida prova de auditoria acerca da eficácia operacional desses controlos;
- A duração do período remanescente;
- A extensão até à qual o auditor da entidade utente pretende reduzir procedimentos substantivos adicionais com base na confiança nos controlos; e
- A eficácia do ambiente de controlo e o processo da entidade utente para monitorizar o sistema de controlo interno.

A34. Pode ser obtida prova de auditoria adicional, por exemplo, alargando os testes aos controlos ao período remanescente ou testando o processo para monitorizar o sistema de controlo interno da entidade utente.

A35. Se o período de testes do auditor do serviço estiver completamente fora do período de relato financeiro da entidade, o auditor da entidade utente não estará em condições de confiar nesses testes para concluir que os controlos da entidade utente estão a operar com eficácia, porque não proporcionam prova da eficácia dos controlos no período corrente de auditoria, a menos que sejam executados outros procedimentos.

A36. Em determinadas circunstâncias, um serviço prestado por uma organização de serviços pode ser concebido no pressuposto de que a entidade utente irá implementar determinados controlos. Por exemplo, o serviço pode ser concebido no pressuposto de que a entidade utente terá controlos em vigor para autorizar transações antes de serem enviadas à organização de serviços para processamento. Nesta situação, a descrição dos controlos pela organização de serviços pode incluir uma descrição desses controlos complementares da entidade utente. O auditor da entidade utente considera se esses controlos complementares da entidade utente são relevantes para o serviço que lhe é prestado.

A37. Se o auditor da entidade utente estiver convencido de que o relatório do auditor do serviço pode não proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada, por exemplo, se um relatório do auditor do serviço não contiver uma descrição dos testes aos controlos do auditor do serviço e respetivos resultados, o auditor da entidade utente pode complementar o seu conhecimento dos procedimentos e conclusões do auditor do serviço contactando a organização de serviços, através da entidade utente, para solicitar uma discussão com o auditor do serviço sobre o âmbito e os resultados do seu trabalho. Da mesma forma, se o auditor da entidade utente o considerar necessário, pode contactar a organização de serviços, através da entidade utente, para solicitar que o auditor do serviço execute procedimentos na organização de serviços. Alternativamente, o auditor da entidade utente, ou outro auditor a seu pedido, pode executar tais procedimentos.

A38. O relatório tipo 2 do auditor do serviço identifica os resultados dos testes, incluindo exceções e outra informação que possam afetar as conclusões do auditor da entidade utente. As exceções identificadas pelo auditor do serviço ou uma opinião modificada no relatório tipo 2 do auditor do serviço não significam automaticamente que esse relatório não será útil para a auditoria das demonstrações financeiras da entidade utente ao avaliar os riscos de distorção material. Em vez disso, as exceções e a matéria que dão origem a uma opinião modificada no relatório tipo 2 do auditor do serviço são consideradas na avaliação pelo auditor da entidade utente dos testes aos controlos executados pelo auditor do serviço. Ao considerar as exceções e as matérias que dão origem a uma opinião modificada, o auditor da entidade utente pode discutir essas matérias com o auditor do serviço. Para que se realize a comunicação, a entidade utente terá de contactar a organização de serviços e obter a aprovação da organização de serviços.

Comunicação de deficiências no controlo interno identificadas durante a auditoria

A39. O auditor da entidade utente tem a obrigação de comunicar por escrito as deficiências significativas identificadas durante a auditoria, tanto ao órgão de gestão como aos encarregados da governação, em tempo oportuno.[12] Exige-se também que o auditor da entidade utente comunique em tempo oportuno ao órgão de gestão, a um nível apropriado de responsabilidade, outras deficiências no controlo interno identificadas durante a auditoria que, no seu julgamento profissional, assumam importância suficiente para merecer a atenção do órgão de gestão.[13] As matérias que o auditor da entidade utente pode identificar durante a auditoria e que pode comunicar ao órgão de gestão e aos encarregados da governação incluem:

[12] ISA 265, *Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e ao Órgão de Gestão*, parágrafos 9 e 10

[13] ISA 265, parágrafo 10

- Quaisquer controlos dentro do processo da entidade para monitorizar o sistema de controlo interno que possam ser implementados pela entidade utente, incluindo os identificados em consequência da obtenção de um relatório tipo 1 ou tipo 2;
- Casos em que controlos complementares da entidade utente sejam referidos no relatório tipo 1 ou tipo 2 e não estejam implementados na entidade utente; e
- Controlos que possam ser necessários na organização de serviços e que não pareçam ter sido implementados ou não estejam especificamente cobertos por um relatório tipo 1 ou tipo 2.

Relatórios Tipo 1 e Tipo 2 que Excluam os Serviços de uma Organização de Subserviços (Ref: Parágrafo 18)

A40. Se uma organização de serviços usar uma organização de subserviços, o relatório do auditor do serviço pode incluir ou excluir, na descrição do seu sistema pela organização de serviços e no âmbito do trabalho do auditor do serviço, os objetivos de controlo relevantes da organização de subserviços e respetivos controlos. Estes dois métodos de relato são conhecidos como o método inclusivo e o método exclusivo, respetivamente. Se o relatório tipo 1 ou tipo 2 excluir os controlos numa organização de subserviços e os serviços prestados pela organização de subserviços forem relevantes para a auditoria das demonstrações financeiras da entidade utente, o auditor da entidade utente tem a obrigação de aplicar os requisitos desta ISA a respeito da organização de subserviços. A natureza e extensão do trabalho a executar pelo auditor da entidade utente em relação aos serviços fornecidos por uma organização de subserviços dependem da natureza e importância desses serviços para a entidade utente e da relevância desses serviços para a auditoria. A aplicação do requisito do parágrafo 9 ajuda o auditor da entidade utente a determinar o efeito da organização de subserviços e da natureza e extensão de trabalho a executar.

Fraude, Incumprimento de Leis e Regulamentos e Distorções por Corrigir Relativamente às Atividades na Organização de Serviços (Ref: Parágrafo 19)

A41. Pode ser exigido a uma organização de serviços nos termos do contrato com entidades utentes que divulgue às entidades utentes afetadas qualquer fraude, incumprimento de leis ou regulamentos ou distorções por corrigir atribuíveis ao órgão de gestão ou a empregados da organização de serviços. Conforme exigido pelo parágrafo 19, o auditor da entidade utente faz indagações ao órgão de gestão da entidade utente sobre se a organização de serviços relatou alguma dessas matérias e avalia se quaisquer matérias relatadas pela organização de serviços afetam a natureza, oportunidade e extensão dos seus procedimentos de auditoria adicionais. Em determinadas circunstâncias, o auditor da entidade utente pode exigir informação adicional para executar esta avaliação e pode pedir à entidade utente para contactar a organização de serviços para obter a necessária informação.

Relato pelo Auditor da Entidade Utente (Ref: Parágrafo 20)

A42. Quando um auditor da entidade utente for incapaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante aos serviços prestados pela organização de serviços relevantes para a auditoria das demonstrações financeiras da entidade utente, existe uma limitação no âmbito da auditoria. Este pode ser o caso quando:

- O auditor da entidade utente é incapaz de obter um conhecimento suficiente dos serviços prestados pela organização de serviços e não tem uma base para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material;
- Uma avaliação do risco pelo auditor da entidade utente inclui uma expectativa de que os controlos na organização de serviços estão a operar com eficácia e o auditor da entidade utente é incapaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da eficácia operacional desses controlos; ou
- A prova de auditoria suficiente e apropriada só está disponível a partir de registos detidos na organização de serviços e o auditor da entidade utente é incapaz de obter acesso direto a esses registos.

A possibilidade de o auditor da entidade utente expressar uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião depende da sua conclusão quanto a se os possíveis efeitos nas demonstrações financeiras são materiais ou profundos.

Referência ao Trabalho de um Auditor do Serviço (Ref: Parágrafos 21 e 22)

A43. Em alguns casos, a lei ou um regulamento podem exigir uma referência ao trabalho de um auditor do serviço no relatório do auditor da entidade utente, por exemplo para efeitos de transparência no setor público. Nestas circunstâncias, o auditor da entidade utente pode necessitar do consentimento do auditor do serviço antes de fazer essa referência.

A44. O facto de uma entidade utente usar uma organização de serviços não altera a responsabilidade do auditor da entidade utente, decorrente das ISA, no sentido de obter prova de auditoria suficiente e apropriada que proporcione uma base razoável para suportar a sua opinião. Logo, o auditor da entidade utente não faz referência ao relatório do auditor do serviço como base parcial para a sua opinião sobre as demonstrações financeiras da entidade utente. Porém, quando o auditor da entidade utente expressar uma opinião modificada devido a uma opinião modificada num relatório do auditor do serviço, o auditor da entidade utente não está proibido de se referir ao relatório do auditor do serviço se essa referência ajudar a explicar a razão para a opinião modificada do auditor da entidade utente. Nestas circunstâncias, o auditor da entidade utente poderá precisar do consentimento do auditor do serviço antes de fazer essa referência.