NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 540 (REVISTA)
AUDITAR ESTIMATIVAS CONTABILÍSTICAS E RESPETIVAS DIVULGAÇÕES

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que iniciem em ou após 15 de dezembro de 2019)

ÍNDICE

Parágrafo

Introdução

Âmbito desta ISA 1

Natureza das Estimativas Contabilísticas 2–3

Conceitos Chave Desta ISA 4–9

Data de Eficácia 10

Objetivo **11**

Definições **12**

Requisitos

Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas 13–15

Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material 16–17

Respostas aos Riscos de Distorção Material 18–30

Divulgações Relacionadas com Estimativas Contabilísticas 31

Indicadores de Possível Falta de Isenção do Órgão de Gestão 32

Avaliação Global Baseada nos Procedimentos de Auditoria Efetuados 33–36

Declarações Escritas 37

Comunicação com os Encarregados da Governação, Órgão de Gestão e Outras Relevantes 38

Documentação 39

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Natureza das Estimativas Contabilísticas A1–A7

Conceitos Chave Desta ISA A8–A13

Definições A14–A18

Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas A19–A63

Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material A64–A80

Respostas aos Riscos de Distorção Material A81–A132

Indicadores de Possível Falta de Isenção do Órgão de Gestão A133–A136

Avaliação Global Baseada nos Procedimentos de Auditoria Efetuados A137–A144

Declarações Escritas A145

Comunicação com os Encarregados da Governação, Órgão de Gestão e Outras Relevantes A146–A148

Documentação A149–A152

Apêndice 1: Fatores de Risco Inerente

Apêndice 2: Comunicações com os Encarregados da Governação

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 540 (Revista), *Auditar Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações*, 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 as responsabilidades do auditor relacionadas com estimativas contabilísticas e as respetivas divulgações numa auditoria de demonstrações financeiras. Especificamente, inclui, ou expande, os requisitos e orientação de como a ISA 315 (Revista 2019)[1], a ISA 330,[2] a ISA 450, [3] a ISA 500[4] e outras ISA relevantes devem ser aplicadas em relação a estimativas contabilísticas e respetivas divulgações. Também inclui requisitos e orientação sobre a avaliação de distorções de estimativas contabilísticas e respetivas divulgações e indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão.

Natureza das Estimativas Contabilísticas

2. As estimativas contabilísticas variam significativamente quanto à sua natureza e são desenvolvidas pelo órgão de gestão quando as quantias monetárias não podem ser diretamente observadas. A mensuração destas quantias monetárias está sujeita a incerteza de estimação, a qual reflete as limitações inerentes ao conhecimento ou aos dados. Estas limitações dão origem à inerente subjetividade e variação nos resultados da mensuração. O processo de desenvolvimento de estimativas contabilísticas implica selecionar e aplicar um método usando pressupostos e dados, o que exige julgamento do órgão de gestão e pode dar origem a complexidade na mensuração. Os efeitos da complexidade, subjetividade ou outros fatores de risco inerente na mensuração destas quantias monetárias afetam a sua suscetibilidade à distorção. (Ref: Parágrafos A1 a A6, e Apêndice 1)

3. Apesar desta ISA se aplicar a todas as estimativas contabilísticas, o nível a que uma estimativa contabilística está sujeita a incerteza da estimação irá variar substancialmente. A natureza, oportunidade e extensão da avaliação de risco e dos procedimentos de auditoria adicionais exigidos por esta ISA irão variar em função da incerteza de estimação e da avaliação dos riscos de distorção material relacionados. Para algumas estimativas contabilísticas, a incerteza de estimação pode ser muito baixa, tendo por base a sua natureza e a complexidade e subjetividade envolvidas na sua determinação que podem também ser muito baixas. Para tais estimativas contabilísticas, não é expectável que os procedimentos de avaliação de risco e procedimentos de auditoria adicionais exigidos por esta ISA sejam extensos. Quando a incerteza de estimação, complexidade ou subjetividade são muito elevadas, espera-se que tais procedimentos sejam muito mais extensos. Esta ISA contém orientação sobre como os requisitos desta ISA podem ser escalonados. (Ref: Parágrafo A7)

Conceitos Chave Desta ISA

4. A ISA 315 (Revista 2019) exige uma avaliação separada do risco inerente para riscos identificados de distorção material ao nível da asserção.[5] No contexto da ISA 540 (Revista),e dependendo da natureza de uma estimativa contabilística particular, a suscetibilidade de uma asserção a uma distorção que pode ser material pode estar sujeita a, ou ser afetada por, incerteza de estimação, complexidade, subjetividade ou outros fatores de risco inerente e a inter-relação entre eles. Assim, a avaliação do risco inerente depende do grau em que os fatores de risco inerente afetam a probabilidade ou magnitude da distorção, e varia numa escala a que se refere como a escala de risco inerente. (Ref: Parágrafos A8, A9, A65 e A66, Apêndice 1)

5. Esta ISA refere-se aos requisitos relevantes da ISA 315 (Revista 2019) e ISA 330, e proporciona orientação relacionada, para enfatizar a importância das decisões do auditor acerca dos controlos relacionados com estimativas contabilísticas, incluindo decisões sobre se:

   - Existem controlos que a ISA 315 (Revista 2019) exige que sejam identificados, para os quais se exige que o auditor avalie a sua conceção e determine se foram implementados.
   - Testa a eficácia operacional dos controlos.

6. A ISA 315 (Revista 2019) também exige a avaliação separada do risco de controlo aquando da avaliação dos riscos de distorção material ao nível da asserção. Quando avalia o risco de controlo, o auditor toma em consideração se os procedimentos de auditoria adicionais contemplam a confiança planeada na eficácia

---

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

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

3 ISA 450, *Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria*

4 ISA 500, *Prova de Auditoria*

5 ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 31

operacional dos controlos. Se o auditor não planear testes à eficácia operacional dos controlos, ou não pretender confiar na eficácia operacional dos controlos, a avaliação do auditor do risco de controlo é tal que a avaliação do risco de distorção material é igual à avaliação do risco inerente. (Ref: Parágrafo A10)

7. Esta ISA enfatiza que os procedimentos de auditoria adicionais (incluindo, quando apropriado, testes aos controlos) deixam dar resposta às razões para os riscos de distorção material avaliados ao nível da asserção, tomando em consideração o efeito de um ou mais fatores de risco inerente e da avaliação do auditor do risco de controlo.

8. O exercício de ceticismo profissional em relação a estimativas contabilísticas é afetado pela consideração do auditor dos fatores de risco inerente, e a sua importância aumenta à medida que as estimativas contabilísticas estejam sujeitas a maior grau de incerteza de estimação ou sejam afetadas por um maior nível de complexidade, subjetividade ou outros fatores de risco inerente. Da mesma forma, o exercício de julgamento profissional é importante quando há maior suscetibilidade a distorção devido a falta de isenção do órgão de gestão ou outros fatores de risco de fraude na medida em que afetem o risco inerente. (Ref: Parágrafo A11)

9. Esta ISA exige que o auditor avalie, com base nos procedimentos de auditoria executados e na prova de auditoria obtida, se as estimativas contabilísticas e respetivas divulgações são razoáveis[6] no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, ou estão distorcidas. Para efeitos desta ISA, no contexto do referencial de relato financeiro aplicável razoável, significa que os requisitos relevantes do referencial de relato financeiro aplicável foram adequadamente aplicados, incluindo os que abordam: (Ref: Parágrafos A12, A13, A139 a A144)

   - O desenvolvimento das estimativas contabilísticas, incluindo a seleção do método, pressupostos e dados tendo em conta a natureza da estimativa contabilística e os factos e circunstâncias da entidade;
   - A seleção da estimativa de um ponto do órgão de gestão; e
   - As divulgações acerca da estimativa contabilística, incluindo divulgações sobre como a estimativa contabilística foi desenvolvida e que explicam a natureza, extensão e fontes de incerteza de estimação.

Data de Eficácia

10. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que iniciem em ou após 15 de dezembro de 2019.

Objetivo

11. O objetivo do auditor é obter prova suficiente e apropriada sobre se as estimativas contabilísticas e respetivas divulgações constantes das demonstrações financeiras são razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável.

Definições

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

    (a) Estimativa contabilística – Uma quantia monetária para a qual a mensuração, de acordo com os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, está sujeita a incerteza de estimação. (Ref: Parágrafo A14)

    (b) Estimativa de um ponto do auditor ou intervalo do auditor – Uma quantia, ou intervalo de quantias, respetivamente, desenvolvida pelo auditor na avaliação da estimativa de um ponto do órgão de gestão. (Ref: Parágrafo A15)

    (c) Incerteza de estimação – A suscetibilidade a uma falta de precisão inerente na mensuração. (Ref: Parágrafo A16 e Apêndice 1)

    (d) Falta de isenção do órgão de gestão – Uma falta de neutralidade do órgão de gestão na preparação da informação. (Ref: Parágrafo A17)

    (e) Estimativa de um ponto do órgão de gestão – A quantia selecionada pelo órgão de gestão para reconhecimento ou divulgação nas demonstrações financeiras como estimativa contabilística.

[6] Ver também a ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, parágrafo 13(c).

(f) Desfecho de uma estimativa contabilística – A quantia monetária real que resulta da concretização da(s) transação(ões), acontecimento(s) ou condição(ões) subjacente(s) à estimativa contabilística. (Ref: Parágrafo A18)

Requisitos

Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas

13. Quando obtém o conhecimento da entidade e do seu ambiente, o referencial de relato financeiro aplicável e o sistema de controlo interno da entidade, conforme exigido pela ISA 315 (Revista 2019)[7], o auditor deve inteirar-se das seguintes matérias relacionadas com as estimativas contabilísticas da entidade. Os procedimentos do auditor para obter tal conhecimento devem ser executados com a extensão necessária para obter prova de auditoria que proporcione uma base apropriada para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e ao nível da asserção. (Ref: Parágrafos A19 a A22)

Obtenção de Conhecimento da Entidade e o Seu Ambiente e do Referencial de Relato Financeiro Aplicável

(a) As transações da entidade e outros acontecimentos ou condições que possam dar origem à necessidade de, ou alterações em, reconhecer ou divulgar estimativas contabilísticas nas demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafo A23)

(b) Os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável relacionados com estimativas contabilísticas (incluindo os critérios de reconhecimento, bases de mensuração, e respetivos requisitos de apresentação e divulgação), e como eles se aplicam no contexto da natureza e circunstâncias da entidade e do seu ambiente, incluindo como os fatores de risco inerente afetam a suscetibilidade de distorcer as asserções. (Ref: Parágrafos A24 e A25)

(c) Fatores de regulação relevantes para as estimativas contabilísticas da entidade, incluindo, quando aplicável, enquadramentos regulatórios relacionados com a supervisão prudencial. (Ref: Parágrafo A26)

(d) A natureza das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações que o auditor espera que sejam incluídas nas demonstrações financeiras, tendo por base o conhecimento do auditor das matérias referidas em 13 (a) (c) acima. (Ref: Parágrafo A27)

Obtenção de Conhecimento do Sistema de Controlo Interno da Entidade

(e) A natureza e extensão da supervisão e governação sobre o processo de relato financeiro do órgão de gestão relevante para estimativas contabilísticas existente na entidade. (Ref: Parágrafos A28 a A30).

(f) Como o órgão de gestão identifica a necessidade de, ou aplica, competências ou conhecimentos especializados relacionados com estimativas contabilísticas, incluindo no que diz respeito à utilização de um perito do órgão de gestão. (Ref: Parágrafo A31)

(g) Como o processo de avaliação de risco da entidade identifica e aborda os riscos relacionados com estimativas contabilísticas. (Ref: Parágrafos A32 e A33)

(h) O sistema de informação da entidade relacionado com estimativas contabilísticas, incluindo:

  (i) A forma como a informação relativa às estimativas contabilísticas e respetivas divulgações para classes significativas de transações, saldos de contas ou divulgações flui através do sistema de informação da entidade; e (Ref: Parágrafos A34 - A35)

  (ii) Para tais estimativas contabilísticas e respetivas divulgações, a forma como o órgão de gestão:

    a. Identifica os métodos, pressupostos ou fontes de dados relevantes, e a necessidade de alteração nos mesmos, que são adequados no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, incluindo da forma como o órgão de gestão: (Ref: Parágrafos A36 e A37)

      i. Seleciona ou concebe, e aplica, os métodos usados, incluindo a utilização de modelos; (Ref: Parágrafos A38 e A39)

      ii. Seleciona os pressupostos a usar, alternativas, e identifica pressupostos significativos; e (Ref: Parágrafos A40 a A43)

      iii. Seleciona os dados a ser usados; (Ref: Parágrafo A44)

[7] ISA 315 (Revista 2019), parágrafos 19 a 27

b. Compreende o grau de incerteza de estimação, incluindo consideração de intervalos de possíveis resultados de mensuração; e (Ref: Parágrafo A45)

c. Aborda a incerteza de estimação, incluindo a seleção da estimativa de um ponto e respetivas divulgações para inclusão nas demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafos A46 a A49)

(i) Controlos identificados na componente das atividades de controlo[8] sobre o processo do órgão de gestão para desenvolver estimativas contabilísticas conforme descrito no parágrafo 13(h)(ii). (Ref: Parágrafos A50 a A54)

(j) Como o órgão de gestão revê o(s) desfecho(s) de estimativas contabilísticas anteriores e responde aos resultados dessa revisão.

14. O auditor deve rever o desfecho das estimativas contabilísticas anteriores ou, quando aplicável, a sua nova estimação subsequente por forma a ajudar na identificação e avaliação dos riscos de distorção material no período corrente. O auditor deve tomar em consideração as características das estimativas contabilísticas ao determinar a natureza e extensão dessa revisão. A revisão não se destina a pôr em causa os julgamentos acerca de estimativas contabilísticas de períodos anteriores que eram adequadas tendo por base a informação disponível no momento. (Ref: Parágrafos A55 aA60)

15. Com respeito a estimativas contabilísticas, o auditor deve determinar se a equipa de auditoria necessita de competências ou conhecimentos especializados para realizar os procedimentos de avaliação do risco, identificar e avaliar os riscos de distorção material, conceber e executar procedimentos de auditoria para responder a esses riscos, ou avaliar a prova de auditoria obtida. (Ref: Parágrafos A61 a A63)

Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material

16. Ao identificar e avaliar os riscos de distorção material relacionados com uma estimativa contabilística e respetivas divulgações, incluindo a avaliação separada do risco inerente e do risco de controlo ao nível da asserção, conforme exigido pela ISA 315 (Revista 2019),[9] o auditor deve tomar em consideração o seguinte quando identifica os riscos de distorção material e avalia o risco inerente: (Ref: Parágrafos A64 a A71)

(a) O grau a que a estimativa contabilística esta sujeita a incerteza de estimação; e (Ref: Parágrafos A72 a A75)

(b) O grau a que as seguintes situações são afetadas pela complexidade, subjetividade ou outros fatores de risco inerente: (Ref: Para. A76 a A79)

(i) A seleção e aplicação do método, pressupostos e dados no desenvolvimento da estimativa contabilística; ou

(ii) A seleção da estimativa de um ponto do órgão de gestão e respetivas divulgações para inclusão nas demonstrações financeiras.

17. O auditor deve determinar se qualquer dos riscos de distorção material identificados e avaliados de acordo com o parágrafo 16 é, no julgamento do auditor, um risco significativo.[10] Se o auditor tiver determinado que existe um risco significativo, deve identificar os controlos que abordam esse risco[11] e avaliar se tais controlos foram concebidos de forma eficaz e determinar se foram implementados.[12] (Ref: Parágrafo A80)

Respostas aos Riscos de Distorção Material Avaliados

18. Conforme exigido pela ISA 330,[13] os procedimentos de auditoria adicionais devem responder aos riscos de distorção material avaliados ao nível da asserção,[14] tendo em consideração as razões para a avaliação desses riscos. Os procedimentos de auditoria adicionais devem inclui uma ou mais das seguintes abordagens:

(a) Obter prova de auditoria de acontecimentos que tenham ocorrido até à data do relatório do auditor (ver parágrafo 21);

---

8 ISA 315 (Revista 2019), parágrafos 26(a)(i) a (iv)

9 ISA 315 (Revista 2019), parágrafos 31 e 34

10 ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 32

11 ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 26(a)(i)

12 ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 26(d)

13 ISA 330, parágrafos 6 a 15 e 18

14 ISA 330, parágrafos 6 e 7 e 21

(b) Testar a forma como o órgão de gestão desenvolveu a estimativa contabilística (ver parágrafos 22 a 27); ou

(c) Desenvolver uma estimativa de um ponto do auditor ou intervalo do auditor (ver parágrafos 28 a 29).

Os procedimentos de auditoria adicionais devem ter em consideração que quanto mais alta a avaliação do risco de distorção material, mais persuasivos devem ser os procedimentos de auditoria adicionais.[15] O auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais de forma não tendenciosa para obter prova de auditoria que possa ser corroborativa ou para excluir prova de auditoria que possa ser contraditória. (Ref: Parágrafos A81 a A84)

19. Conforme exigido pela ISA 330,[16] o auditor deve conceber e executar testes para obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto à eficácia operacional dos controlos, se:

(a) A sua avaliação dos riscos de distorção material ao nível da asserção incluir uma expetativa de que os controlos estão a operar com eficácia; ou

(b) Os procedimentos substantivos por si só não podem proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada ao nível da asserção.

Em relação a estimativas contabilísticas, os testes a tais controlos devem responder às razões para a avaliação dos riscos de distorção material. Ao conceber e executar testes aos controlos, o auditor deve obter prova de auditoria mais persuasiva quanto maior for a confiança que deposita na eficácia de um controlo.[17] (Ref: Parágrafos A85 a A89)

20. Para um risco significativo relacionado com uma estimativa contabilística, os procedimentos de auditoria adicionais devem incluir testes aos controlos no período corrente se o auditor planear confiar nesses controlos. Quando a abordagem a um risco significativo consistir apenas de procedimentos substantivos, esses procedimentos devem incluir testes de detalhe.[18] (Ref: Parágrafo A90)

Obter Prova de Auditoria de Acontecimentos que Tenham Ocorrido até à Data do Relatório do Auditor

21. Quando os procedimentos de auditoria adicionais incluírem a obtenção de prova de auditoria de acontecimentos que tenham ocorrido até à data do relatório, o auditor deve avaliar se tal prova de auditoria é suficiente e apropriada para abordar os riscos de distorção material relacionados com a estimativa contabilística, tendo em consideração que alterações nas circunstâncias e outras condições relevantes entre o acontecimento e a data de mensuração podem afetar a relevância de tal prova de auditoria no contexto do referencial de relato financeiro aplicável. (Ref: Parágrafos A91 a A93)

Testar a Forma como o Órgão de Gestão Desenvolveu a Estimativa Contabilística

22. Ao testar a forma como o órgão de gestão desenvolveu a estimativa contabilística, os procedimentos de auditoria adicionais devem incluir procedimentos, concebidos e executados de acordo com os parágrafos 23 a 26, para obter prova de auditoria suficiente e apropriada em relação aos riscos de distorção material relativamente: (Ref: Parágrafo A94)

(a) À seleção e aplicação dos métodos, pressupostos significativos e dados usados pelo órgão de gestão no desenvolvimento da estimativa contabilística; e

(b) À forma como o órgão de gestão selecionou a estimativa de um ponto e desenvolveu as respetivas divulgações sobre incerteza de estimação.

Métodos

23. Ao aplicar os requisitos 1. do parágrafo 22, com respeito aos métodos, os procedimentos de auditoria adicionais devem abordar:

(a) Se o método selecionado é apropriado no contexto do referencial de relato financeiro aplicável e, se aplicável, são apropriadas as alterações face ao método usado em períodos anteriores; (Ref: Parágrafos A95 e-A97)

(b) Se os julgamentos efetuados na seleção do método dão origem a indicadores de possível falta de

[15] ISA 330, parágrafo 7(b)

[16] ISA 330, parágrafo 8

[17] ISA 330, parágrafo 9

[18] ISA 330, parágrafos 15 e 21

isenção do órgão de gestão; (Ref: Parágrafo A96)

(c) Se os cálculos são aplicados de acordo com o método e são matematicamente precisos;

(d) Quando a aplicação do método pelo órgão de gestão envolver modelação complexa, se os julgamentos foram consistentemente aplicados e se quando aplicável:(Ref: Para. A98 a A100)

(i) A conceção do modelo atinge o objetivo de mensuração do referencial de relato financeiro aplicável, é apropriado nas circunstâncias e, se aplicável, as alterações face ao modelo do período anterior são apropriadas nas circunstâncias; e

(ii) Os ajustamentos aos resultados do modelo são consistentes com o objetivo de mensuração do referencial de relato financeiro aplicável e são apropriados nas circunstâncias; e

(e) Se a aplicação do método manteve a integridade dos pressupostos significativos e dos dados. (Ref: Parágrafo A101)

Pressupostos significativos

24. Ao aplicar os requisitos do parágrafo 22, com respeito a pressupostos significativos, os procedimentos de auditoria adicionais devem abordar:

(a) Se os pressupostos significativos são adequados no contexto do referencial de relato financeiro aplicável e, se aplicável, se são apropriadas as alterações face a períodos anteriores; (Ref: Parágrafos A95, A102 e A103)

(b) Se os julgamentos feitos na seleção de pressupostos significativos dão origem a indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão; (Ref: Parágrafo A96)

(c) Se os pressupostos significativos são consistentes entre eles e com os usados noutras estimativas contabilísticas, ou com pressupostos relacionados usados noutras áreas de atividade da entidade, tendo por base o conhecimento do auditor obtido na auditoria; e (Ref: Parágrafo A104)

(d) Quando aplicável, se o órgão de gestão tem intenção, e capacidade, de levar a cabo ações específicas. (Ref: Parágrafo A105)

Dados

25. Ao aplicar os requisitos do parágrafo 22, com respeito aos dados, os procedimentos de auditoria adicionais devem abordar:

(a) Se os dados são adequados no contexto do referencial de relato financeiro aplicável e, se aplicável, se são apropriadas as alterações face a períodos anteriores; (Ref: Parágrafos A95 e A106);

(b) Se os julgamentos feitos na seleção dos dados dão origem a indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão; (Ref: Parágrafo A96)

(c) Se os dados são relevantes e fiáveis nas circunstâncias; e (Ref: Parágrafo A107)

(d) Se os dados foram adequadamente compreendidos ou interpretados pelo órgão de gestão, incluindo em relação a termos contratuais. (Ref: Parágrafo A108)

Seleção da Estimativa de um Ponto e Respetivas Divulgações Sobre Incerteza de Estimação pelo Órgão de Gestão

26. Ao aplicar os requisitos do parágrafo 22, os procedimentos de auditoria adicionais devem abordar se, no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, o órgão de gestão tomou as medidas apropriadas para:

(a) Compreender a incerteza de estimação; e (Ref: Parágrafo A109)

(b) Abordar a incerteza de estimação selecionando a estimativa de um ponto e desenvolvendo as respetivas divulgações acerca da incerteza de estimação. (Ref: Parágrafos A110 a A114)

27. Quando, no julgamento do auditor, tendo por base a prova de auditoria obtida, o órgão de gestão não tomou as medidas apropriadas para compreender e abordar a incerteza de estimação, o auditor deve: (Ref: Parágrafos A115 a A117)

(a) Pedir ao órgão de gestão que efetue procedimentos adicionais para compreender a incerteza de estimação ou para a tratar reconsiderando a seleção da estimativa do ponto do órgão de gestão ou considerando fazer divulgações adicionais relacionadas com a incerteza da estimação, e avaliar a(s) resposta(s) do órgão de gestão de acordo com o parágrafo 26;

(b) Se o auditor determinar que a resposta do órgão de gestão ao seu pedido não trata suficientemente a incerteza de estimação, na medida em que seja praticável, desenvolver uma estimativa de um ponto do auditor ou intervalo do auditor, de acordo com os parágrafos 28 e 29; e

(c) Avaliar se existe uma deficiência no controlo interno e, se existir, comunicar de acordo com a ISA 265.[19]

Desenvolver uma Estimativa de um Ponto do Auditor ou Intervalo do Auditor

28. Quando o auditor desenvolve uma estimativa de um ponto ou intervalo para avaliar a estimativa de um ponto do órgão de gestão e respetivas divulgações acerca da incerteza de estimação, incluindo quando exigido pelo parágrafo 27(b), os procedimentos de auditoria adicionais devem incluir procedimentos para avaliar se os métodos, pressupostos ou dados usados são adequados no contexto do referencial de relato financeiro aplicável. Independentemente de o auditor usar os seus métodos, pressupostos ou dados, ou os do órgão de gestão, estes procedimentos de auditoria adicionais devem ser concebidos e executados para abordar as matérias dos parágrafos 23 a 25. (Ref: Parágrafos A118 a A123)

29. Se o auditor desenvolver um intervalo, deve:

(a) Determinar que o intervalo apenas inclui quantias que sejam suportadas por prova de auditoria suficiente e apropriada e tenham sido avaliadas pelo auditor como razoáveis no contexto dos objetivos de mensuração e outros requisitos do referencial de relato financeiro aplicável; e (Ref: Parágrafos A124 e A125)

(b) Conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais para obter prova de auditoria suficiente e apropriada relativamente aos riscos de distorção material avaliados relacionados com as divulgações nas demonstrações financeiras que descrevem a incerteza de estimação.

Outras Considerações Relacionadas com a Prova de Auditoria

30. Ao obter prova de auditoria relacionada com os riscos de distorção material relativos a estimativas contabilísticas, independentemente das fontes de informação a usar como prova de auditoria, o auditor deve cumprir os requisitos relevantes da ISA 500.

Quando usa o trabalho de um perito do órgão de gestão, os requisitos dos parágrafos 21 a 29 desta ISA podem ajudar o auditor na avaliação da adequação do trabalho do perito como prova de auditoria relativamente a uma asserção relevante de acordo com o parágrafo 8(c) da ISA 500. Ao avaliar o trabalho do perito do órgão de gestão, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais são afetados pela avaliação do auditor da competência, capacidades e objetividade do perito, o entendimento do auditor da natureza do trabalho realizado pelo perito, e a familiaridade do auditor com a área de especialização do perito. (Ref: Parágrafos A126 a A132)

Divulgações Relativas a Estimativas Contabilísticas

31. O auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais para obter prova de auditoria suficiente e apropriada relativamente aos riscos de distorção material avaliados ao nível da asserção para divulgações relativas a uma estimativa contabilística, para além das relacionadas com a incerteza de estimação abordadas nos parágrafos 26(b) e 29(b).

Indicadores de Possível Falta de Isenção do Órgão de Gestão

32. O auditor deve avaliar se os julgamentos e decisões do órgão de gestão ao desenvolver as estimativas contabilísticas incluídas nas demonstrações financeiras, mesmo que sejam razoáveis individualmente, são indicativas de possível falta de isenção do órgão de gestão. Quando são identificados indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão, o auditor deve avaliar as implicações para a auditoria. Quando há intenção de enganar, a falta de isenção do órgão de gestão tem natureza fraudulenta. (Ref: Parágrafos A133 a A136)

Avaliação Global Baseada nos Procedimentos de Auditoria Efetuados

33. Ao aplicar a ISA 330 a estimativas contabilísticas,[20] o auditor deve avaliar, com base nos procedimentos de auditoria efetuados e na prova de auditoria obtida, se: (Ref: Parágrafos A137 e A138)

---

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

[20] ISA 330, parágrafos 25 e 26

(a) As avaliações dos riscos de distorção material ao nível da asserção permanecem adequadas, incluindo quando foram identificados indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão;

(b) As decisões do órgão de gestão relacionadas com o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação destas estimativas contabilísticas nas demonstrações financeiras estão de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável; e

(c) Foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada.

34. Ao fazer a avaliação exigida pelo parágrafo 33(c), o auditor deve considerar toda a prova de auditoria relevante obtida, quer seja corroborativa ou contraditória.[21] Se o auditor for incapaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada, deve avaliar as implicações para a auditoria ou opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras de acordo com a ISA 705 (Revista).[22]

Determinar se as Estimativas Contabilísticas são Razoáveis ou estão Distorcidas

35. O auditor deve determinar se as estimativas contabilísticas e respetivas divulgações são razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, ou se estão distorcidas. A ISA 450[23] proporciona orientação sobre como o auditor pode distinguir distorções (sejam factuais, de julgamento ou projetadas) para a apreciação do efeito de distorções não corrigidas nas demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafos A12, A13 e A139 a A144)

36. Em relação a estimativas contabilísticas, o auditor deve avaliar:

(a) No caso de um referencial de apresentação apropriada, se o órgão de gestão incluiu divulgações, para além das especificamente exigidas pelo referencial, que são necessárias para atingir uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras como um todo;[24] ou

(b) No caso de um referencial de cumprimento, se as divulgações são as necessárias para as demonstrações financeiras não serem enganadoras.[25]

Declarações Escritas

37. O auditor deve solicitar declarações escritas ao órgão de gestão[26] e, quando apropriado, aos encarregados da governação sobre se os métodos, pressupostos significativos e dados usados no desenvolvimento das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações são apropriados para atingir o reconhecimento, mensuração ou divulgação de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. O auditor deve também considerar a necessidade de obter declarações sobre estimativas contabilísticas específicas, incluindo relativamente a métodos, pressupostos ou dados usados. (Ref: Parágrafo A145)

Comunicação com os Encarregados da Governação, Órgão de Gestão ou Outras Partes Relevantes

38. Ao aplicar a ISA 260 (Revista)**[27]** e a ISA 265,**[28]** exige-se que o auditor comunique com os encarregados da governação ou órgão de gestão sobre certas matérias, incluindo aspetos qualitativos relevantes das práticas contabilísticas e deficiências significativas no controlo interno da entidade, respetivamente. Ao fazê-lo, o auditor deve considerar as matérias a comunicar com respeito a estimativas contabilísticas e, se existirem, ter em consideração se as razões para os riscos de distorção material se relacionam com a incerteza de estimação, ou os efeitos da complexidade, subjetividade ou outros fatores de risco inerente no desenvolvimento de estimativas contabilísticas e respetivas divulgações. Adicionalmente, em algumas circunstâncias, é exigido por lei ou regulamento que o auditor comunique acerca de certas matérias a outras partes relevantes, tais como reguladores ou supervisores prudenciais. (Ref: Parágrafos A146 a A148)

---

21 ISA 500, parágrafo 11

22 ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

23 ISA 450, parágrafo A6

24 Ver também a ISA 700 (Revista), parágrafo 14.

25 Ver também a ISA 700 (Revista), parágrafo 19.

26 ISA 580, *Declarações Escritas*

27 ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*, parágrafo 16(a)

28 ISA 265, parágrafo 9

Documentação

39. O auditor deve incluir na documentação de auditoria:[29] (Ref: Parágrafos A149 a A152)

    (a) Os elementos-chave do conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno relacionado com as estimativas contabilísticas da entidade;

    (b) A relação entre os procedimentos de auditoria adicionais e os riscos de distorção material avaliados ao nível da asserção,[30] tendo em consideração as razões (se relacionadas com o risco inerente ou o risco de controlo) para a avaliação desses riscos;

    (c) A(s) resposta(s) do auditor quando o órgão de gestão não tomou as medidas apropriadas para compreender e abordar a incerteza de estimação;

    (d) Os indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão relacionados com estimativas contabilísticas, se existirem, e a avaliação das implicações para a auditoria, conforme exigido pelo parágrafos32; e

    (e) Os julgamentos significativos relacionados com a determinação pelo auditor se as estimativas contabilísticas e respetivas divulgações são razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, ou se estão distorcidas.

***

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Natureza das Estimativas Contabilísticas (Ref: Parágrafo 2)

Exemplos de Estimativas Contabilísticas

A1. Exemplos de estimativas contabilísticas relacionadas com transações, saldos de contas e divulgações incluem:

- Obsolescência de inventários.
- Depreciação de ativos tangíveis.
- Avaliação de infraestruturas.
- Avaliação de instrumentos financeiros.
- Desfecho de litígios.
- Provisão para perdas de crédito esperadas.
- Avaliação de passivos de contratos de seguro.
- Obrigações de garantia.
- Passivos por benefícios de reforma dos empregados.
- Pagamentos com base em ações.
- Justo valor de ativos ou passivos adquiridos numa concentração de atividades empresariais, incluindo a determinação do goodwill e de ativos intangíveis.
- Imparidade de ativos de longa duração ou ativos tangíveis detidos para venda.
- Trocas não monetárias de ativos ou passivos entre partes independentes.
- Rédito reconhecido para contratos de longo prazo.

Métodos

A2. Um método é uma técnica de mensuração usada pelo órgão de gestão para desenvolver uma estimativa contabilística de acordo com a base de mensuração exigida. Por exemplo, um método reconhecido usado para desenvolver estimativas contabilísticas relacionadas com transações de pagamento com base em ações é determinar o preço teórico da opção de compra usando a fórmula de apreçamento de opções Black-Scholes. Um método é aplicado usando uma ferramenta ou processo computacional, por vezes referido como um

[29] ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafos 8 a 11, A6, A7 e A10

[30] ISA 330, parágrafo 28(b)

modelo, e envolve a aplicação de pressupostos e dados e tomando em consideração um conjunto de relacionamentos entre eles.

Pressupostos e Dados

A3. Os pressupostos envolvem julgamentos baseados na informação disponível sobre matérias como a escolha de uma taxa de juro, uma taxa de desconto, ou julgamentos acerca de condições ou acontecimentos futuros. Um pressuposto pode ser selecionado pelo órgão de gestão de uma variedade de alternativas apropriadas. Os pressupostos que podem ter sido desenvolvidos ou identificados por um perito do órgão de gestão podem tornar-se pressupostos do órgão de gestão quando usados por este para desenvolver estimativas contabilísticas.

A4. Para efeitos desta ISA, dados são informação que pode ser obtida através da observação direta ou de uma parte externa à entidade. A informação obtida através da aplicação de procedimentos analíticos ou técnicas de interpretação aos dados é referida como sendo dados derivados quando tais técnicas possuam bases teóricas bem estabelecidas e, portanto, necessitem de menos julgamento do órgão de gestão. Caso contrário, tal informação é um pressuposto.

A5. Exemplos de dados incluem:

- Preços acordados em transações de mercado;
- Tempos de operação ou quantidades produzidas por uma máquina produtiva;
- Preços históricos ou outros termos incluídos em contratos, tal como uma taxa de juro contratada, plano de pagamentos, e termos incluídos num contrato de empréstimo;
- Informação prospetiva tal como previsões económicas ou de lucros obtida de uma fonte de informação externa; ou
- Uma taxa de juro futura determinada usando técnicas de interpolação de taxas de juro forward (dados derivados).

A6. Os dados podem provir de uma grande variedade de fontes. Por exemplo, os dados podem ser:

- Gerados na organização ou externamente;
- Obtidos de um sistema que está dentro ou fora do razão geral ou razões auxiliares;
- Observáveis em contratos; ou
- Observáveis em pronunciamentos legislativos ou regulamentares.

Escalabilidade (Ref: Parágrafo 3)

A7. Exemplos de parágrafos que incluem orientação sobre como os requisitos desta ISA podem ser escalonados incluem os parágrafos A20 a A22, A63, A67 e A84.

Conceitos Chave Desta ISA

Fatores de Risco Inerente (Ref: Parágrafo 4)

A8. Os fatores de risco inerente são características de acontecimentos ou condições que afetam a suscetibilidade a distorção, quer seja devido a fraude ou erro, de uma asserção sobre uma classe de transações, saldos ou divulgações, antes da consideração de controlos.[31] O Apêndice 1 explica mais detalhadamente a natureza destes fatores de risco inerente, e as suas inter-relações, no contexto do desenvolvimento de estimativas contabilísticas e a sua apresentação nas demonstrações financeiras.

A9. Ao avaliar os riscos de distorção material ao nível da asserção[32], para além da incerteza das estimativas, da complexidade e da subjetividade, o auditor também tem em consideração o grau em que os fatores de risco inerentes incluídos na ISA 315 (Revista 2019) (que não a incerteza das estimativas, a complexidade e a subjetividade), afetam a suscetibilidade das asserções à distorção sobre a estimativa contabilística. Esses fatores de risco inerente adicionais incluem:

[31] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 12(f)

[32] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 31

- Alteração na natureza ou circunstâncias dos itens relevantes das demonstrações financeiras, ou requisitos do referencial de relato financeiro aplicável que podem dar origem à necessidade de alterações no método, pressupostos ou dados usados para determinar a estimativa contabilística.
- Suscetibilidade à distorção devido a falta de isenção do órgão de gestão, ou outros fatores de risco de fraude na medida em que afetem o risco inerente, no desenvolvimento da estimativa contabilística.
- Incerteza, com exceção da incerteza das estimativas.

Risco de Controlo (Ref: Parágrafo 6)

A10. Na avaliação do risco de controlo ao nível da asserção de acordo com a ISA 315 (Revista 2019), o auditor toma em consideração se planeia testar a eficácia operacional dos controlos. Quando o auditor está a considerar se deve testar a eficácia operacional dos controlos, a avaliação do auditor de que os controlos estão eficazmente concebidos e foram implementados suporta a expectativa do auditor acerca da eficácia operacional dos controlos para estabelecer o plano para testá-los.

Ceticismo Profissional (Ref: Parágrafo 8)

A11. Os parágrafos A60, A95, A96, A137 e A139 são exemplos de parágrafos que descrevem situações em que o auditor pode exercer ceticismo profissional. O parágrafo A152 proporciona orientação sobre formas de documentar o exercício do ceticismo profissional do auditor, e inclui exemplos de parágrafos específicos nesta ISA em que a documentação pode proporcionar prova do exercício do ceticismo profissional.

Conceito de "Razoável" (Ref: Parágrafos 9 e 35)

A12. Outras considerações que podem ser relevantes para o auditor considerar se as estimativas contabilísticas e respetivas divulgações são razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável incluem:

- Se os dados e pressupostos usados no desenvolvimento da estimativa contabilística são consistentes entre eles e com os usados noutras estimativas contabilísticas ou áreas das atividades da entidade; e
- Se a estimativa contabilística toma em consideração informação apropriada conforme exigido pelo referencial de relato financeiro aplicável.

A13. O termo "adequadamente aplicado" conforme usado no parágrafo 9 significa que cumpre não apenas os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável mas, ao fazê-lo, reflete julgamentos consistentes com o objetivo das bases de mensuração nesse referencial.

Definições

Estimativa Contabilística (Ref: Parárafo 12(b))

A14. Estimativas contabilísticas são quantias que podem estar relacionadas com classes de transações ou saldos de contas reconhecidos ou divulgados nas demonstrações financeiras. As estimativas contabilísticas também incluem quantias monetárias incluídas nas divulgações ou usadas para fazer julgamentos acerca do reconhecimento ou divulgação relativos a uma classe de transações ou saldo de conta.

Estimativa de um Ponto do Auditor ou Intervalo do Auditor (Ref: Parágrafo 12(c))

A15. Pode ser usada uma estimativa de um ponto do auditor ou intervalo do auditor para avaliar uma estimativa diretamente (por exemplo, uma provisão para imparidade ou o justo valor de diferentes tipos de instrumentos financeiros), ou indiretamente (por exemplo, uma quantia a ser usada como pressuposto significativo para uma estimativa contabilística). O auditor pode usar uma abordagem similar no desenvolvimento de uma quantia ou intervalo de quantias na avaliação de um item não monetário de dados ou pressuposto (por exemplo, uma estimativa da vida útil de um ativo).

Incerteza de Estimação (Ref: Parágrafo 12(f))

A16. Nem todas as estimativas contabilísticas possuem um elevado grau de incerteza de estimação. Por exemplo, alguns itens das demonstrações financeiras possuem um mercado ativo e aberto que fornece informações prontamente disponíveis e fiáveis sobre os preços a que ocorrem transações reais. Contudo, pode existir incerteza de estimação mesmo quando o método de avaliação e os dados estejam bem definidos. Por exemplo, a avaliação pela cotação de títulos cotados num mercado ativo e aberto pode ter que ser ajustada se a participação for significativa ou estiver sujeita a restrições de comercialização. Adicionalmente, circunstâncias económicas gerais existentes nesse momento, por exemplo iliquidez num mercado em particular, podem causar impacto na incerteza de estimação.

Falta de Isenção do Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo 12(e))

A17. Os referenciais de relato financeiro exigem geralmente neutralidade, isto é, isenção de preconceitos. A incerteza de estimação dá origem a subjetividade no desenvolvimento de uma estimativa contabilística. A presença de subjetividade dá origem à necessidade de julgamento por parte do órgão de gestão e a suscetibilidade a falta de isenção, intencional ou não intencional, do órgão de gestão (por exemplo, em resultado da motivação para atingir uma meta de lucro ou rácio de capital). A suscetibilidade de uma estimativa contabilística à falta de isenção do órgão de gestão aumenta com o nível de subjetividade no desenvolvimento da estimativa contabilística.

Desfecho de uma Estimativa Contabilística (Ref: Parágrafo 12(a))

A18. Algumas estimativas contabilísticas, pela sua natureza, não têm um desfecho que seja relevante para o trabalho do auditor executado de acordo com esta ISA. Por exemplo, uma estimativa contabilística pode ser baseada na perceção dos participantes de mercado num dado momento. Assim, o preço apurado quando um ativo é vendido ou um passivo transferido pode ser diferente da respetiva estimativa contabilística desenvolvida à data de relato porque, pela passagem do tempo, as perceções do valor dos participantes de mercado alteraram.

Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas

Obter o Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente, o Referencial de Relato Financeiro Aplicável e o Sistema de Controlo Interno da Entidade (Ref: Parágrafo 13)

A19. Os parágrafos 19 a 27 da ISA 315 (Revista 2019) exigem que o auditor obtenha o conhecimento de algumas matérias acerca da entidade e do seu ambiente, do referencial de relato financeiro aplicável e do sistema de controlo interno da entidade. Os requisitos do parágrafo 13 da presente ISA relacionam-se mais especificamente com estimativas contabilísticas e baseiam-se em requisitos mais amplos do que os previstos na ISA 315 (Revista 2019).

Escalabilidade

A20. A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos do auditor para obter o conhecimento da entidade e do seu ambiente, o referencial de relato financeiro aplicável e o sistema de controlo interno da entidade, relacionados com as estimativas contabilísticas, podem depender, em maior ou menor grau, da extensão em que a matéria individual se aplica nas circunstâncias. Por exemplo, a entidade pode ter poucas transações ou outros acontecimentos ou condições que dão origem à necessidade de estimativas contabilísticas, os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável podem ser de aplicação simples, e podem não existir fatores de regulação relevantes. Adicionalmente, as estimativas contabilísticas podem não exigir julgamentos significativos, e o processo de desenvolvimento de estimativas contabilísticas pode ser menos complexo. Nestas circunstâncias, as estimativas contabilísticas podem ser sujeitas a, ou estarem afetadas por, incerteza de estimação, complexidade, subjetividade ou outros fatores de risco inerente em menor grau e podem existir menos controlos identificados nas atividades de controlo da componente. Se for o caso, os procedimentos de identificação e avaliação de risco do auditor serão provavelmente menos extensos e podem ser desenvolvidos essencialmente a partir de indagações ao órgão de gestão com responsabilidades apropriadas sobre as demonstrações financeiras, tais como análises de funcionamento (walk-throughs) simples sobre o processo de desenvolvimento de estimativas contabilísticas do órgão de gestão (incluindo ao avaliar se os controlos identificados nesse processo estão concebidos de forma eficaz e ao determinar se o controlo foi implementado).

A21. Pelo contrário, as estimativas contabilísticas podem exigir julgamentos significativos pelo órgão de gestão, e o processo de desenvolver as estimativas contabilísticas pode ser complexo e envolver a utilização de modelos complexos. Adicionalmente, a entidade pode ter um sistema de informação mais complexo, e controlos mais extensos sobre as estimativas contabilísticas. Nestas circunstâncias, as estimativas contabilísticas podem ser sujeitas a ou afetadas por incerteza de estimação, subjetividade ou outros fatores de risco inerente em maior grau. Se for esse o caso, a natureza ou oportunidade dos procedimentos de avaliação de risco do auditor serão provavelmente diferentes, ou mais extensos, do que nas circunstâncias descritas no parágrafo A20.

A22. As seguintes considerações podem ser relevantes para entidades com negócios simples, que podem incluir muitas pequenas entidades:

- Os processos relevantes para as estimativas contabilísticas podem não ser complicados porque as atividades são simples ou as estimativas exigidas podem ter um menor grau de incerteza de estimação.

- As estimativas contabilísticas podem ser geradas fora do razão geral ou auxiliares, os controlos sobre o seu desenvolvimento podem ser limitados, e um sócio-gerente pode ter influência significativa sobre a sua determinação. O auditor pode ter que considerar o papel do sócio-gerente no desenvolvimento de estimativas contabilísticas tanto quando identifica os riscos de distorção material como quando considera o risco de falta de isenção do órgão de gestão.

A Entidade e o seu Ambiente

As transações da entidade e outros acontecimentos ou condições (Ref: Parágrafo 13(a))

A23. Alterações nas circunstâncias que podem dar origem à necessidade de, ou alterações em, estimativas contabilísticas podem incluir, por exemplo:

- Se a entidade esteve envolvida em novos tipos de transações;
- Se os termos de transações alteraram; ou
- Se ocorreram novos acontecimentos ou condições.

Os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável (Ref: Parágrafo 13(b))

A24. Obter o conhecimento dos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável proporciona ao auditor uma base de discussão com o órgão de gestão e, quando aplicável, os encarregados da governação sobre a forma como o órgão de gestão aplicou os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável relevantes para as estimativas contabilísticas, e sobre a determinação pelo auditor se foram adequadamente aplicados. Este conhecimento também pode apoiar o auditor na comunicação com os encarregados da governação quando ele considera que uma prática contabilística significativa aceitável de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável não é a mais apropriada nas circunstâncias da entidade.[33]

A25. Ao obter este conhecimento, o auditor pode procurar compreender se:

- O referencial de relato financeiro aplicável:

  Prescreve determinados critérios para o reconhecimento, ou métodos para a mensuração, de estimativas contabilísticas;

  Especifica determinados critérios que permitem ou exigem mensuração pelo justo valor, por exemplo, referindo-se à intenção do órgão de gestão de levar a cabo certas ações com respeito a um ativo ou passivo; ou

  Especifica divulgações exigidas ou sugeridas, incluindo divulgações relativas a julgamentos, pressupostos ou outras fontes de incerteza de estimação relacionadas com estimativas contabilísticas; e

- Alterações no referencial de relato financeiro aplicável exigem alterações nas políticas contabilísticas da entidade relacionadas com estimativas contabilísticas.

Fatores de regulação (Ref: Parágrafo 13(c))

A26. Obter um conhecimento dos fatores de regulação, caso existam, relevantes para estimativas contabilísticas pode ajudar o auditor a identificar referenciais de regulação aplicáveis (por exemplo, referenciais regulatórios estabelecidos por supervisores prudenciais no setor bancário ou segurador), e a determinar se tais referenciais de regulação:

- Abordam condições para o reconhecimento, ou métodos de mensuração, de estimativas contabilísticas, ou proporcionam orientação relacionada;
- Especificam, ou proporcionam orientação sobre, divulgações adicionais aos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável;
- Proporcionam uma indicação de áreas para as quais pode existir um potencial para falta de isenção do órgão de gestão em cumprir os requisitos de regulação; ou
- Contêm requisitos para efeitos de regulação que não são consistentes com os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, o que pode indicar riscos de distorção material potenciais. Por exemplo, alguns reguladores podem procurar influenciar níveis mínimos para provisões para perdas de crédito esperadas que excedem os exigidos pelo referencial de relato financeiro aplicável.

[33] ISA 260 (Revista), parágrafo 16(a)

A natureza das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações que o auditor espera que sejam incluídas nas demonstrações financeiras (Ref: Parágrafo 13(d))

A27. Obter um conhecimento da natureza das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações que o auditor espera que sejam incluídas nas demonstrações financeiras da entidade, ajuda o auditor a compreender a base de mensuração de tais estimativas contabilísticas e a natureza e extensão de divulgações que possam ser relevantes. Tal conhecimento proporciona ao auditor uma base para discussão com o órgão de gestão sobre como este desenvolve estimativas contabilísticas.

O Sistema de Controlo Interno da Entidade

A natureza e extensão da supervisão e governação (Ref: Parágrafo 13(e))

A28. Ao aplicar a ISA 315 (Revista 2019),[34] o conhecimento do auditor da natureza e extensão da supervisão e governação sobre o processo de relato financeiro do órgão de gestão relevante para estimativas contabilísticas existente na entidade pode ser importante para o auditor se:

- O órgão de gestão, com a supervisão dos encarregados da governação, criou e mantém uma cultura de honestidade e comportamento ético;
- O ambiente de controlo proporciona uma base apropriada para os outros componentes do sistema de controlo interno, considerando a natureza e dimensão da entidade; e
- As deficiências de controlo identificadas no ambiente de controlo prejudicam os outros componentes do sistema de controlo interno.

A29. O auditor pode obter uma compreensão sobre se os encarregados da governação:

- Possuem as competências ou o conhecimento para compreenderem as características de um método ou modelo particular para desenvolver estimativas contabilísticas, ou os riscos relacionados com a estimativa contabilística, por exemplo, riscos relacionados com o método ou tecnologia de informação usada no desenvolvimento de estimativas contabilísticas;
- Possuem as competências e conhecimento para compreenderem se o órgão de gestão desenvolveu estimativas contabilísticas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável;
- São independentes do órgão de gestão, possuem a informação necessária para avaliar de forma oportuna como o órgão de gestão desenvolveu as estimativas contabilísticas, e a autoridade para colocar em causa as ações do órgão de gestão quando tais ações aparentam ser inadequadas ou não apropriadas;
- Supervisionam o processo do órgão de gestão para desenvolver as estimativas contabilísticas, incluindo a utilização de modelos; ou
- Supervisionam as atividades de monitorização levadas a cabo pelo órgão de gestão. Tal pode incluir a supervisão e revisão de procedimentos concebidos para detetar e corrigir quaisquer deficiências na conceção ou eficácia operacional de controlos sobre as estimativas contabilísticas.

A30. Obter a compreensão da supervisão pelos encarregados da governação pode ser importante quando existam estimativas contabilísticas que:

- Exijam julgamentos significativos do órgão de gestão para abordar a subjetividade;
- Possuam elevada incerteza de estimação;
- O desenvolvimento seja complexo, por exemplo, devido à extensa utilização de tecnologias de informação, grandes volumes de dados ou utilização de múltiplas fontes de dados ou pressupostos com inter-relações complexas;
- Tenham tido, ou possam ter tido, uma alteração no método, pressupostos ou dados comparativamente a períodos anteriores; ou
- Envolvam pressupostos complexos.

[34] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 21(a)

Aplicação de competências ou conhecimentos especializados pelo órgão de gestão, incluindo a utilização de um perito do órgão de gestão (Ref: Parágrafo 13(f))

A31. O auditor pode considerar se as seguintes circunstâncias aumentam a probabilidade de o órgão de gestão ter que envolver um perito:[35]

- A natureza especializada da matéria que exige estimação, por exemplo, a estimativa contabilística pode envolver a mensuração de reservas minerais ou de hidrocarbonetos nas indústrias extrativas ou a avaliação da probabilidade do desfecho na aplicação de termos contratuais complexos.
- A natureza complexa dos modelos exigidos aplicar aos requisitos relevantes do referencial de relato financeiro, como pode ser o caso em determinadas mensurações, por exemplo, o nível 3 da hierarquia do justo valor.[36]
- A natureza não usual ou pouco frequente da condição, transação ou acontecimento que exige uma estimativa contabilística.

O processo de avaliação de risco da entidade (Ref: Para. 13(g))

A32. Compreender como o processo de avaliação de risco da entidade identifica e aborda os riscos relacionados com estimativas contabilísticas pode ajudar o auditor a considerar alterações:

- Nos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável relacionados com as estimativas contabilísticas;
- Na disponibilidade ou natureza das fontes dos dados que são relevantes para o desenvolvimento de estimativas contabilísticas ou que podem afetar a fiabilidade dos dados usados:
- No sistemas de informação ou ambiente de TI da entidade; e
- No pessoal chave.

A33. As matérias que o auditor pode considerar ao obter o conhecimento de como o órgão de gestão identificou e abordou a suscetibilidade à distorção devido a falta de isenção do órgão de gestão ou a fraude no desenvolvimento de estimativas contabilísticas, incluem se e, em caso afirmativo, como o órgão de gestão:

- Presta especial atenção à seleção e aplicação de métodos, pressupostos e dados usados no desenvolvimento de estimativas contabilísticas.
- Monitoriza indicadores chave que possam indicar desempenhos não esperados ou inconsistentes quando comparados com desempenho histórico ou orçamentado ou com outros fatores conhecidos.
- Identifica incentivos financeiros ou outros que possam ser uma motivação para falta de isenção.
- Monitoriza a necessidade de alteração nos métodos, pressupostos significativos ou dados usados no desenvolvimento de estimativas contabilísticas.
- Determina a supervisão e revisão apropriada de modelos usados no desenvolvimento de estimativas contabilísticas.
- Exige documentação do racional, ou revisão independente, de julgamentos significativos feitos no desenvolvimento de estimativas contabilísticas.

O sistema de informação da entidade relacionado com estimativas contabilísticas (Ref: Parágrafo 13(h)(i))

A34. As classes de transações significativas, acontecimentos e condições no âmbito do parágrafo 13(h) são os mesmos que as classes de transações significativas, acontecimentos e condições relacionadas com estimativas contabilísticas e respetivas divulgações que estão sujeitas aos parágrafos 25(a) da ISA 315 (Revista 2019). Ao obter a compreensão do sistema de informação da entidade relacionado com estimativas contabilísticas, o auditor pode considerar:

- Se as estimativas contabilísticas resultam do registo de transações de rotina e recorrentes, ou se resultam de transações não recorrentes e não usuais.

---

[35] ISA 500, parágrafo 8

[36] Ver, por exemplo, A Norma Internacional de Relato Financeiro (IFRS) 13, *Mensuração pelo Justo Valor*.

- Como o sistema de informação aborda a plenitude de estimativas contabilísticas e respetivas divulgações, em particular para estimativas contabilísticas relacionadas com passivos.

A35. Durante a auditoria, o auditor pode identificar classes de transação, acontecimentos ou condições que dão origem à necessidade de estimativas contabilísticas e respetivas divulgações que o órgão de gestão não identificou. A ISA 315 (Revista 2019) lida com circunstâncias em que o auditor identifica riscos de distorção material que o órgão de gestão não identificou, incluindo considerar as implicações para a avaliação do auditor do processo de avaliação de risco da entidade.[37]

Identificação dos métodos, pressupostos e fontes de dados relevantes pelo órgão de gestão (Ref: Parágrafo 13(h)(ii)(a))

A36. Se o órgão de gestão alterou o método para desenvolver estimativas contabilísticas, as considerações devem incluir se o novo método é, por exemplo, mais apropriado, é uma resposta a alterações no ambiente ou circunstâncias que afetam a entidade, ou a alterações nos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável ou ambiente regulatório, ou se o órgão de gestão tem outra razão válida.

A37. Se o órgão de gestão não alterou o método para desenvolver uma estimativa contabilística, as considerações podem incluir se o uso continuado dos métodos, pressupostos e dados anteriores são apropriados tendo em consideração o ambiente ou circunstâncias atuais.

Métodos (Ref: Parágrafo 13(h)(ii)(a)(i))

A38. O referencial de relato financeiro aplicável pode prescrever o método a ser usado no desenvolvimento de uma estimativa contabilística. Em muitos casos, porém, o referencial de relato financeiro aplicável não prescreve um método único, ou as bases de mensuração exigidas prescrevem, ou permitem, a utilização de métodos alternativos.

Modelos

A39. O órgão de gestão pode conceber e implementar controlos específicos sobre modelos usados para desenvolver estimativas contabilísticas, seja um modelo do órgão de gestão ou um modelo externo. Quando o modelo possui um maior nível de complexidade ou subjetividade, como um modelo de perdas de crédito esperadas ou um modelo de justo valor que usa dados de nível 3, os controlos que tratam tal complexidade ou subjetividade podem ser identificados como relevantes para a auditoria com maior probabilidade. Quando existe complexidade em relação aos modelos, também é mais provável que os controlos sobre a integridade dos dados sejam identificados de acordo com a ISA 315 (Revista 2019). Os fatores que podem ser apropriados para o auditor considerar ao compreender o modelo e identificar os controlos relacionados incluem os seguintes:

- Como o órgão de gestão determina a relevância e exatidão do modelo;
- A validação ou teste do modelo, incluindo se o modelo é validado antes de ser usado e revalidado em intervalos regulares para determinar se permanece adequado para o uso pretendido. A validação da integridade do modelo pela entidade pode incluir a avaliação:

  Da solidez teórica do modelo;

  Da integridade matemática do modelo; e

  Da exatidão e plenitude dos dados e a adequação dos dados e pressupostos usados no modelo;
- Como o modelo é adequadamente modificado ou ajustado de forma atempada devido a alterações no mercado ou outras condições e se existem políticas de controlo de alterações sobre o modelo apropriadas;
- Se são feitos ajustamentos, também referidos como sobreposições em certas indústrias, ao resultado do modelo e se tais ajustamentos são apropriados nas circunstâncias de acordo com os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável. Quando os ajustamentos não são adequados, tais ajustamentos podem ser indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão; e
- Se o modelo está adequadamente documentado, incluindo as suas aplicações pretendidas, limitações, parâmetros chave, dados exigidos e pressupostos, os resultados de quaisquer validações realizadas e a natureza de, e bases para, quaisquer ajustamentos efetuados ao seu resultado.

[37] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 22(b)

Pressupostos (Ref: Parágrafo 13(h)(ii)(a)(ii))

A40. As matérias que o auditor pode considerar ao obter o conhecimento da forma como o órgão de gestão selecionou os pressupostos usados no desenvolvimento das estimativas contabilísticas incluem, por exemplo:

- As bases de seleção do órgão de gestão e a documentação que suporta a seleção dos pressupostos. O referencial de relato financeiro aplicável pode proporcionar critérios ou orientação a usar na seleção de um pressuposto;
- Como o órgão de gestão avalia se os pressupostos são relevantes e completos;
- Quando aplicável, como o órgão de gestão determina que os pressupostos são consistentes entre eles, com os usados noutras estimativas contabilísticas ou áreas das atividades da entidade, ou outras matérias que estejam:
  - Dentro do controlo do órgão de gestão (por exemplo, pressupostos acerca da manutenção de programas que possam afetar a estimação da vida útil de um ativo), e se são considerados consistentes com os planos de negócio e o ambiente externo da entidade; e
  - Fora do controlo do órgão de gestão (por exemplo, pressupostos sobre taxas de juro, taxas de mortalidade ou ações judiciais ou de regulação potenciais);
- Os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável relacionado com a divulgação dos pressupostos.

A41. Em relação a estimativas de justo valor, os pressupostos variam de acordo com as fontes dos dados e as bases dos julgamentos que os suportam, conforme segue:

(a) Os que refletem o que os participantes de mercado usariam para apreçar um ativo ou passivo, desenvolvido com base em dados de mercado obtidos de fontes independentes da entidade que relata.

(b) Os que refletem os próprios julgamentos da entidade sobre o que os participantes de mercado usariam para apreçar o ativo ou passivo, desenvolvidos com base nos melhores dados disponíveis nas circunstâncias.

Na prática, contudo, a distinção entre (a) e (b) pode nem sempre exisitr e depende do entendimento das fontes de dados e das bases para os julgamentos que suportam o pressuposto. Adicionalmente, pode ser necessário que o órgão de gestão selecione entre diversos pressupostos usados por diferentes participantes de mercado.

A42. Os pressupostos usados no desenvolvimento de uma estimativa contabilística são referidos nesta ISA como pressupostos significativos se uma variação razoável no pressuposto afetar de forma material a mensuração da estimativa contabilística. Uma análise de sensibilidade pode ser útil para demonstrar o grau em que a mensuração varia com base num ou mais pressupostos usados no desenvolvimento da estimativa contabilística.

Mercados inativos ou ilíquidos

A43. Quando os mercados são inativos ou ilíquidos, o entendimento pelo auditor da forma como o órgão de gestão seleciona os pressupostos pode incluir a compreensão sobre se o órgão de gestão:

- Implementou políticas adequadas para adaptar a aplicação do método às circunstâncias. Tal adaptação pode incluir ajustamentos ao modelo ou desenvolvimento de novos modelos apropriados nas circunstâncias;
- Recorre às competências ou conhecimentos necessários para adaptar ou desenvolver um modelo, se necessário de forma urgente, incluindo selecionar técnicas de avaliação apropriadas a tais circunstâncias;
- Possui os recursos para determinar o intervalo de resultados, dadas as incertezas envolvidas, realizando por exemplo uma análise de sensibilidade;
- Possui os meios para avaliar como, se aplicável, uma detioração nas condições de mercado afetou as operações, ambiente e riscos de negócio relevantes da entidade e as implicações para as estimativas contabilísticas da entidade em tais circunstâncias; e
- Possui um entendimento apropriado sobre a forma como os dados de preço, e a sua relevância, de uma fonte de informação externa específica pode variar em tais circunstâncias.

Dados (Ref: Parágrafo 13(h)(ii)()

A44. As matérias que o auditor pode considerar ao obter um entendimento da forma como órgão de gestão seleciona os dados nos quais as estimativas contabilísticas são baseadas incluem:

- A natureza e fonte dos dados, incluindo informação obtida de uma fonte de informação externa.
- Como o órgão de gestão avalia se os dados são apropriados.
- A exatidão e plenitude dos dados.
- A consistência dos dados usados com os dados usados em períodos anteriores.
- A complexidade das aplicações informáticas ou outros aspetos do ambiente informático da entidade usados para obter e processar os dados, incluindo quando envolve tratar grandes volumes de dados.
- A forma como os dados são obtidos, transmitidos e processados e como é mantida a sua integridade.

Forma como o órgão de gestão compreende e aborda a incerteza de estimação (Ref: Parágrafos 13(h)(ii)(b) e 13(h)(ii)(c))

A45. As matérias que pode ser apropriado o auditor considerar sobre se, e como, o órgão de gestão compreende o grau de incerteza de estimação incluem, por exemplo:

- Se e, em caso afirmativo, como o órgão de gestão identificou métodos, pressupostos e fontes de dados alternativos que são apropriados no contexto do referencial de relato financeiro aplicável.
- Se e, em caso afirmativo, como o órgão de gestão considerou resultados alternativos através de, por exemplo, uma análise de sensibilidade para determinar o efeito de alterações em pressupostos significativos ou dados usados no desenvolvimento da estimativa contabilística.

A46. Os requisitos do referencial de relato financeiro podem especificar a abordagem para selecionar a estimativa de um ponto do órgão de gestão a partir de resultados razoavelmente possíveis. Os referenciais de relato financeiro podem reconhecer que a quantia apropriada é uma quantia adequadamente selecionada a partir de resultados de mensuração razoavelmente possíveis e, em alguns casos, podem indicar que a quantia mais relevante pode ser a parte central desse intervalo.

A47. Por exemplo, relativamente a estimativas de justo valor, a IFRS 13[38] indica que, se forem usadas várias técnicas de avaliação para mensurar o justo valor, os resultados (isto é, as respetivas indicações do justo valor) devem ser avaliados considerando a razoabilidade do intervalo de valores indicados por esses resultados. Uma mensuração do justo valor é o ponto dentro desse intervalo que seja mais representativo do justo valor nas circunstâncias. Noutros casos, o referencial de relato financeiro aplicável pode especificar a utilização de uma média ponderada pela probabilidade dos resultados das mensurações razoavelmente possíveis, ou da quantia de mensuração mais provável ou que seja mais provável que não.

A48. O referencial de relato financeiro aplicável pode prescrever divulgações ou objetivos de divulgação relacionados com estimativas contabilísticas, e algumas entidades podem optar por fazer divulgações adicionais. Estas divulgações ou objetivos de divulgação podem abordar, por exemplo:

- O método de estimação usado, incluindo qualquer modelo aplicável e as bases para a sua seleção.
- A informação que foi obtida a partir dos modelos, ou de outros cálculos usados para determinar estimativas reconhecidas ou divulgadas nas demonstrações financeiras, incluindo informação relativa aos dados e pressupostos subjacentes usados nesses modelos, tal como:
  - Pressupostos desenvolvidos internamente; ou
  - Dados, tal como taxas de juro, que são afetados por fatores fora do controlo da entidade.
- O efeito de quaisquer alterações no método de estimação face ao período anterior.
- As fontes de incerteza de estimação.
- Informação de justo valor.
- Informação sobre a análise de sensibilidade derivada de modelos financeiros que demonstre que o órgão de gestão considerou pressupostos alternativos.

[38] IFRS 13, *Mensuração pelo Justo Valor*, parágrafo 63

A49. Em alguns casos, o referencial de relato financeiro aplicável pode exigir divulgações específicas relativas a incerteza de estimação, por exemplo:

- A divulgação de informação sobre pressupostos feitos sobre o futuro e outras fontes de incerteza de estimação relevantes que dão origem a uma maior probabilidade ou magnitude de ajustamento material à quantia escriturada de ativos e passivos após o final do período. Tais requisitos podem ser descritos usando termos como ”Principais Fontes de Incerteza de Estimação” ou “Estimativas Contabilísticas Críticas”. Elas podem relacionar-se com estimativas contabilísticas que exigem julgamentos subjetivos ou complexos mais difíceis para o órgão de gestão. Tais julgamentos podem ser mais subjetivos e complexos e, consequentemente, o potencial para um ajustamento material às quantias escrituradas de ativos e passivos pode aumentar com o número de itens de dados e pressupostos que afetam a possível resolução futura da incerteza de estimação. A informação que pode ser divulgada inclui:
  - A natureza do pressuposto ou outra fonte de incerteza de estimação;
  - A sensibilidade das quantias escrituradas aos métodos e pressupostos usados, incluindo as razões para a sensibilidade;
  - A resolução esperada de uma incerteza e o intervalo de resultados razoavelmente possíveis com respeito às quantias escrituradas dos ativos e passivos afetados; e
  - Uma explicação de alterações a pressupostos passados relativos a esses ativos e passivos, se a incerteza permanecer não resolvida.
- A divulgação de um intervalo de possíveis resultados, e os pressupostos usados para determinar o intervalo.
- A divulgação de informação específica, tal como:
  - Informação relativa à importância das estimativas contabilísticas de justo valor para as demonstrações financeiras e desempenho da entidade; e
  - Divulgações relativas à inatividade ou iliquidez do mercado.
- Divulgações qualitativas tais como exposições ao risco e como ele surge, os objetivos, políticas e p

Controlos identificados sobre o processo do órgão de gestão para desenvolver estimativas contabilísticas (Ref: Parágrafo 13(i))

A50. O julgamento do auditor na identificação de controlos nas atividades de controlo da componente e, portanto, a necessidade de avaliar a conceção de tais controlos e determinar se foram implementados, está relacionado com o processo do órgão de gestão descrito no parágrafo 13(h)(ii). O auditor pode não identificar controlos em relação a todos os aspetos do parágrafo 13(h)(ii),

A51. Como parte da identificação de controlos , da avaliação da sua conceção e da determinação da sua implementação, o auditor pode considerar:

- A forma como o órgão de gestão determina a adequação dos dados usados para desenvolver as estimativas contabilísticas, incluindo quando o órgão de gestão usa uma fonte de informação ou dados externos fora dos razões geral e auxiliares.
- A revisão e aprovação de estimativas contabilísticas, incluindo os pressupostos ou dados usados no seu desenvolvimento, por níveis adequados do órgão de gestão e, quando apropriado, pelos encarregados da governação.
- A segregação de funções entre os responsáveis pelo desenvolvimento das estimativas contabilísticas e aqueles que comprometem a entidade com as respetivas divulgações de transações, incluindo se a atribuição de responsabilidades toma em consideração a natureza da entidade e os seus produtos ou serviços de forma adequada. Por exemplo, no caso de uma instituição financeira de grande dimensão, a segregação de funções relevante pode consistir de uma função independente responsável por estimar e validar o justo valor dos produtos financeiros da entidade com pessoal cuja remuneração não se encontre ligada a esses produtos.
- A eficácia da conceção dos controlos. Geralmente, pode ser mais difícil para o órgão de gestão conceber controlos que tratam a subjetividade e incerteza de estimação de forma a prevenir, ou detetar e corrigir, distorções materiais de forma eficaz, do que a conceber controlos que tratam a complexidade. Os controlos que tratam a subjetividade e incerteza de estimação podem necessitar de

incluir mais elementos manuais, que podem ser menos fiáveis do que controlos automáticos, dado que podem ser mais facilmente ultrapassados, ignorados ou derrogados pelo órgão de gestão. A conceção eficaz de controlos que tratam a complexidade pode variar dependendo da razão e da natureza da complexidade. Por exemplo, pode ser mais fácil conceber controlos mais eficazes relacionados com um método que é usado de forma rotineira ou sobre a integridade dos dados.

A52. Quando o órgão de gestão usa extensivamente tecnologias de informação no desenvolvimento de uma estimativa contabilística, os controlos identificados nas atividades de controlo da componente provavelmente incluem controlos gerais de TI e controlos de processamento de informação. Tais controlos podem tratar riscos relacionados com o seguinte:

- Se as aplicações de IT ou outros aspetos no ambiente informático têm capacidade e estão configurados de forma apropriada a processar grande volume de dados;
- Cálculos complexos na aplicação de um método. Quando são necessários várias aplicações de IT para processar transações complexas, são efetuadas reconciliações regulares entre aplicações de IT, em especial quando as aplicações de IT não possuem interfaces automáticos ou podem estar sujeitos a intervenção manual;
- Se a conceção e calibração dos modelos é avaliada periodicamente;
- A plenitude e exatidão da extração de dados relativos a estimativas contabilísticas dos registos da entidade ou de fontes de informação externas;
- Dados, incluindo a plenitude e exatidão do fluxo dos mesmos através do sistema de informação da entidade, a adequação de qualquer modificação aos dados usados no desenvolvimento de estimativas contabilísticas, a manutenção da integridade e segurança dos dados;
- Quando são usadas fontes de informação externas, os riscos relacionados com o processamento ou registo dos dados;
- Se o órgão de gestão possui controlos sobre o acesso, alteração e manutenção de modelos individuais para manter um rasto de auditoria das versões de modelos acreditados e para prevenir acesso ou alterações não autorizados a esses modelos; e
- Se há controlos adequados sobre a transferência de informação relacionada com estimativas contabilísticas para o razão geral, incluindo controlos adequados sobre lançamentos de diário.

A53. Em alguns setores de atividade, tal como banca e seguros, o termo governação pode ser usado para descrever atividades no âmbito do ambiente de controlo, o processo da entidade para monitorizar o sistema de controlo interno, e outros componentes do sistema de controlo interno, conforme descrito na ISA 315 (Revista 2019).[39]

A54. Em entidades com uma função de auditoria interna, o seu trabalho pode ser particularmente útil para o auditor obter o entendimento:

- Da natureza e extensão do uso de estimativas contabilísticas pelo órgão de gestão;
- Da conceção e implementação dos controlos que tratam os riscos relacionados com os dados, pressupostos e modelos usados no desenvolvimento das estimativas contabilísticas;
- Dos aspetos do sistema de informação da entidade que gera os dados nos quais são baseadas as estimativas contabilísticas; e
- De como os novos riscos relacionados com estimativas contabilísticas são identificados, avaliados e geridos.

Rever o Desfecho ou Fazer Nova Estimação de Estimativas Contabilísticas Anteriores (Ref: Parágrafo 14)

A55. A revisão ou nova estimação de uma estimativa contabilística anterior (revisão retrospetiva) ajuda na identificação e avaliação dos riscos de distorção material quando estimativas anteriores têm um desfecho através da transferência ou realização do ativo ou passivo no período corrente, ou são sujeitas a nova estimação para efeitos do período corrente. Através da revisão retrospetiva, o auditor pode obter:

- Informação relativa à eficácia do anterior processo de estimação do órgão de gestão, a partir do qual o auditor pode obter prova de auditoria sobre a provável eficácia do atual processo do órgão de gestão.

[39] ISA 315 (Revista 2019), Apêndice 3

- Prova de auditoria de matérias, tal como as razões para alterações de incertezas de estimação que pode ser necessário divulgar nas demonstrações financeiras.
- Informação relativa à complexidade ou incerteza de estimação das estimativas contabilísticas.
- Informação relativa à suscetibilidade das estimativas contabilísticas a, ou que pode ser um indicador de, possível falta de isenção do órgão de gestão. O ceticismo profissional do auditor ajuda na identificação de tais circunstâncias ou condições e na determinação da natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais.

A56. Uma revisão retrospetiva pode proporcionar prova de auditoria que suporta a identificação e avaliação de riscos de distorção material no período corrente. Tal revisão retrospetiva pode ser efetuada para estimativas contabilísticas desenvolvida para demonstrações financeiras de períodos anteriores, ou pode ser efetuada sobre diversos períodos ou um período mais pequeno (tal como semestral ou trimestral). Em alguns casos, pode ser apropriada uma revisão retrospetiva sobre diversos períodos quando o desfecho de uma estimativa contabilística se resolve ao longo de um período mais longo.

A57. A ISA 240[40] exige uma revisão retrospetiva dos julgamentos e pressupostos do órgão de gestão relacionados com estimativas contabilísticas significativas. Em termos práticos, a revisão de estimativas contabilísticas anteriores pelo auditor como procedimento de avaliação de risco de acordo com esta ISA pode ser efetuado em conjunto com a revisão exigida pela ISA 240.

A58. Com base na avaliação prévia do auditor dos riscos de distorção material, por exemplo, se o risco inerente for avaliado como alto para um ou mais riscos de distorção material, o auditor pode considerar que é necessária uma revisão retrospetiva mais detalhada. Como parte da revisão retrospetiva detalhada, o auditor pode dar particular atenção, quando aplicável, ao efeito dos dados e pressupostos significativos usados no desenvolvimento das estimativas contabilísticas anteriores. Por outro lado, por exemplo, para estimativas contabilísticas que resultam do registo de transações rotineiras e recorrentes, o auditor pode considerar que a aplicação de procedimentos analíticos como procedimento de avaliação de risco é suficiente para as finalidades da revisão.

A59. O objetivo de mensuração para estimativas contabilísticas de justo valor e outras estimativas contabilísticas, com base em condições correntes à data de mensuração, trata das perceções de justo valor num dado momento, que podem alterar significativa e rapidamente com a alteração do ambiente em que a entidade opera. O auditor pode, portanto, concentrar a revisão na obtenção de informação que pode ser relevante para identificar e avaliar riscos de distorção material. Por exemplo, nalguns casos, será improvável o conhecimento das alterações nos pressupostos dos participantes no mercado que afetaram o desfecho de estimativas contabilísticas de justo valor de períodos anteriores proporcione prova de auditoria relevante. Neste caso, a prova de auditoria pode ser obtida através do entendimento dos resultados dos pressupostos (tal como projeções de fluxos de caixa) e do entendimento da eficácia dos anteriores processos de estimação do órgão de gestão que suportam a identificação e avaliação dos riscos de distorção material no período corrente.

A60. Uma diferença entre o desfecho de uma estimativa contabilística e a quantia reconhecida nas demonstrações financeiras do período anterior não representa necessariamente uma distorção nas demonstrações financeiras do período anterior. Contudo, tal diferença pode representar uma distorção se, por exemplo, resultar de informação que o órgão de gestão dispunha quando as demonstrações financeiras do período anterior foram finalizadas, ou que era razoável esperar que tivesse sido obtida e tomada em conta no contexto do referencial de relato financeiro aplicável.[41] Tal diferença pode colocar em causa o processo do órgão de gestão para ter em conta informação para o desenvolvimento da estimativa contabilística. Consequentemente, o auditor pode reavaliar qualquer plano para testar os controlos relacionados e a avaliação do risco de controlo relacionado ou determinar que é necessário obter prova de auditoria mais persuasiva acerca da matéria. Muitos referenciais de relato financeiro contêm orientação quanto à distinção entre as alterações em estimativas contabilísticas que constituem ou não distorções e quanto ao tratamento contabilístico que é necessário seguir.

Competências ou Conhecimentos Especializados (Ref: Parágrafo 15)

A61. As matérias que podem afetar a determinação do auditor sobre se a equipa de auditoria necessita de competências ou conhecimentos especializados incluem, por exemplo:[42]

---

[40] ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 33(b)(ii)

[41] ISA 560, Acontecimentos Subsequentes, parágrafo 14

[42] ISA 220 (Revista), *Gestão da Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafos 25 e 26 e ISA 300, *Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 8(e)

- A natureza da estimativa contabilística para um determinado setor ou indústria (por exemplo, reservas de minérios, ativos agrícolas, instrumentos financeiros complexos, passivos de contratos de seguro).
- O grau de incerteza de estimação.
- A complexidade do método ou modelo utilizado.
- A complexidade dos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável relevantes para as estimativas contabilísticas, incluindo se existem áreas conhecidas por estarem sujeitas a interpretações ou práticas diferentes ou áreas onde existem inconsistências na forma como as estimativas contabilísticas são desenvolvidas.
- Os procedimentos que o auditor pretende efetuar como resposta aos riscos de distorção material.
- A necessidade de julgamento sobre matérias não tratadas pelo referencial de relato financeiro aplicável.
- O nível de julgamento necessário na seleção de dados e pressupostos.
- A complexidade e extensão do uso de tecnologias de informação no desenvolvimento de estimativas contabilísticas.

A natureza, oportunidade e extensão do envolvimento de indivíduos com competências e conhecimentos especializados pode variar ao longo da auditoria.

A62. O auditor pode não possuir as competências e conhecimentos especializados necessários quando o assunto envolvido é numa área que não seja a contabilidade ou auditoria (por exemplo, competências de avaliação) e pode ser necessário usar um perito do auditor.[43]

A63. Muitas estimativas contabilísticas não necessitam a aplicação de competências ou conhecimentos especializados. Por exemplo, podem não ser necessárias competências ou conhecimentos especializados para um cálculo simples de obsolescência de inventários. Contudo, por exemplo, para perdas de crédito esperadas de uma instituição bancária ou passivo por contrato de seguro para uma entidade seguradora, o auditor irá provavelmente concluir que é necessário aplicar competências ou conhecimentos especializados.

Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material (Ref: Parágrafos 4 e 16)

A64. Identificar e avaliar os riscos de distorção material ao nível da asserção relativos a estimativas contabilísticas é importante para todas as estimativas contabilísticas, incluindo não apenas as que estão reconhecidas nas demonstrações financeiras, mas também outras que estão incluídas nas notas às demonstrações financeiras.

A65. O parágrafo A444 da ISA 200 afirma que as ISA tipicamente se referem aos "riscos de distorção material" em vez do risco inerente e risco de controlo separadamente. A ISA 315 (Revista 2019) exige uma avaliação separada do risco inerente e do risco de controlo para proporcionar uma base para conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais para responder aos riscos de distorção material ao nível da asserção,[44] incluindo riscos significativos, de acordo com a ISA 330.

A66. Ao identificar riscos de distorção material e avaliar o risco inerente para estimativas contabilísticas de acordo com a ISA 315 (Revista 2019),[45] exige-se que o auditor tome em consideração os fatores de risco inerente que afetam a suscetibilidade de distorção das asserções, e como o fazem. A consideração dos fatores de risco inerente pelo auditor também proporciona informação a ser usada ao:

- Avaliar a probabilidade e magnitude da distorção (ou seja, onde o risco inerente se situa na escala de risco inerente); e
- Determinar as razões para a avaliação dos riscos de distorção material ao nível da asserção e que os procedimentos de auditoria adicionais de acordo com o parágrafo 18 dão resposta a essas razões.

As inter-relações entre os fatores de risco inerente são explicadas com maior detalhe no Apêndice 1.

A67. Os motivos para a avaliação do risco inerente ao nível da asserção podem resultar de um ou mais dos fatores de risco inerente de incerteza de estimação, complexidade, subjetividade ou outros fatores de risco inerente. Por exemplo:

---

[43] ISA 620, *Usar o Trabalho de um Perito do Auditor*

[44] ISA 315 (Revista 2019), parágrafos 31 e 34

[45] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 31(a)

(a) As estimativas contabilísticas para perdas de crédito esperadas serão provavelmente mais complexas pelo facto das perdas de crédito esperadas não poderem ser observadas diretamente e poderem exigir a utilização de um modelo complexo. O modelo pode usar um conjunto de dados históricos e pressupostos acerca de futuros desenvolvimentos numa variedade de cenários específicos da entidade que podem ser difíceis de prever. As estimativas para perdas de crédito esperadas estarão também provavelmente sujeitas a elevada incerteza de estimação e subjetividade significativa no desenvolvimento de julgamentos sobre futuros acontecimentos ou condições. Aplicam-se considerações similares a passivos de contratos de seguros.

(b) Uma estimativa contabilística para uma provisão para obsolescência de inventários de uma entidade com uma grande gama de diferentes tipos de inventários pode exigir sistemas e processos complexos, mas pode envolver pouca subjetividade e o grau de incerteza de estimação pode ser baixo, dependendo da natureza dos inventários.

(c) Outras estimativas contabilísticas podem não ser difíceis de desenvolver, mas podem ter uma elevada incerteza de estimação e exigir julgamento significativo, por exemplo, uma estimativa contabilística que exige um único julgamento crítico sobre o passivo, cuja quantia depende do desfecho de um litígio.

A68. A relevância e importância dos fatores de risco inerente podem variar de uma estimativa para outra. Consequentemente, os fatores de risco podem, individualmente ou em combinação, afetar estimativas contabilísticas simples em menor grau e o auditor pode identificar menos riscos ou avaliar o risco inerente perto do mais baixo na escala do risco inerente.

A69. Por outro lado, os fatores de risco inerente podem, individualmente ou em combinação, afetar estimativas contabilísticas em maior grau, e podem levar o auditor a avaliar o risco inerente num nível mais alto na escala do risco inerente. Para estas estimativas contabilísticas, a consideração do auditor dos efeitos dos fatores de risco inerente irá provavelmente afetar o número e natureza de riscos de distorção material identificados, a avaliação de tais riscos, e, em última análise, a capacidade de persuasão da prova de auditoria necessária para responder aos riscos avaliados. Adicionalmente, para estas estimativas contabilísticas, a aplicação de ceticismo profissional pelo auditor pode ser particularmente importante.

A70. Acontecimentos que ocorram após a data das demonstrações financeiras podem proporcionar informação relevante adicional para a avaliação do auditor dos riscos de distorção material ao nível da asserção. Por exemplo, o desfecho de uma estimativa contabilística pode tornar-se conhecido durante a auditoria. Nesses casos, o auditor pode avaliar ou rever a avaliação dos riscos de distorção material ao nível da asserção,[46] independentemente de como os fatores de risco inerente afetam a suscetibilidade das asserções à distorção relacionadas com a estimativa contabilística. Os acontecimentos após a data das demonstrações financeiras também podem influenciar o auditor na seleção da abordagem para testar a estimativa contabilística de acordo com o parágrafo 18. Por exemplo, para um acréscimo para bónus simples que é baseado numa percentagem direta da remuneração de determinados empregados, o auditor pode concluir que há relativamente pouca complexidade ou subjetividade no desenvolvimento da estimativa contabilística e, por conseguinte, avaliar o risco inerente ao nível da asserção perto do nível mais baixo na escala do risco inerente. O pagamento dos bónus após o final do período pode proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada relativamente aos riscos de distorção material avaliados ao nível da asserção.

A71. A avaliação do auditor do risco de controlo pode ser feita de várias formas dependendo das técnicas ou metodologias de auditoria preferidas. A avaliação do risco de controlo pode ser expressa usando categorias qualitativas (por exemplo, risco de controlo avaliado como máximo, moderado, mínimo) ou em termos da expetativa do auditor sobre a eficácia do(s) controlo(s) para tratar o risco identificado, ou seja, a confiança planeada na eficácia operacional dos controlos. Por exemplo, se o risco de controlo for avaliado como máximo, o auditor não deposita confiança na eficácia operacional dos controlos. Se o risco de controlo for avaliado abaixo de máximo, o auditor deposita confiança na eficácia operacional dos controlos.

Incerteza de Estimação (Ref: Parágrafo 16(a))

A72. Ao tomar em consideração o grau de incerteza de estimação a que a estimativa contabilística está sujeita, o auditor pode considerar:

- Se o referencial de relato financeiro aplicável exige:

[46] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 37

- O uso de um método para desenvolver a estimativa contabilística que possui um elevado nível inerente de incerteza de estimação. Por exemplo, o referencial de relato financeiro pode exigir o uso de inputs não observáveis.
- O uso de pressupostos que possuam um elevado nível inerente de incerteza de estimação, tal como pressupostos com um longo período de previsão, pressupostos baseados em dados não observáveis e, portanto, de difícil desenvolvimento para o órgão de gestão, ou o uso de vários pressupostos inter-relacionados.
- Divulgações sobre incerteza de estimação.

- O ambiente de negócio. Uma entidade pode ser ativa um mercado que apresenta turbulência ou possíveis interrupções (por exemplo, de grandes movimentos cambiais ou mercados inativos) e a estimativa contabilística pode, portanto, depender de dados que não são prontamente observáveis.
- Se é possível (ou praticável, na medida do permitido pelo referencial de relato financeiro) ao órgão de gestão:
  - Fazer uma previsão precisa e fiável sobre a realização futura de uma transação passada (por exemplo, a quantia que será paga de acordo com um termo contratual contingente), ou sobre a incidência e impacto de acontecimentos ou condições futuros (por exemplo, a quantia de uma futura perda de crédito ou a quantia pela qual um pedido de indemnização de seguro será liquidada e o momento da liquidação); ou
  - Obter informação precisa e completa sobre uma condição presente (por exemplo, informação sobre atributos de avaliação que iriam refletir a perspetiva de participantes de mercado na data das demonstrações financeiras, para desenvolver uma estimativa de justo valor).

A73. A dimensão da quantia de uma estimativa reconhecida ou divulgada nas demonstrações financeiras não é (pode não ser), por si só, um indicador da sua suscetibilidade a uma distorção porque, por exemplo, a estimativa contabilística pode estar subavaliada.

A74. Em algumas circunstâncias, a incerteza de estimação pode ser tão elevada que não pode ser desenvolvida uma estimativa contabilística razoável. O referencial de relato financeiro pode impedir o reconhecimento de um item nas demonstrações financeiras, ou a sua mensuração pelo justo valor. Nesses casos, podem existir riscos de distorção material relacionados não só com o facto de a estimativa contabilística dever ser reconhecida, ou se deve ser mensurada pelo justo valor, mas também com a razoabilidade das divulgações. Relativamente a essas estimativas contabilísticas, o referencial de relato financeiro aplicável pode exigir a divulgação das estimativas contabilísticas e da incerteza de estimação associada (ver parágrafos A112 e A113, A143 e A144).

A75. Em alguns casos, a incerteza de estimação relacionada com uma estimativa contabilística pode colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. A ISA 570 (Revista)[47] estabelece requisitos e proporciona orientação sobre tais circunstâncias.

Complexidade ou Subjetividade (Ref: Parágrafo 16(b))

O grau com que a complexidade afeta a seleção de aplicação do método

A76. Ao tomar em consideração o grau a que a seleção e aplicação do método usado no desenvolvimento da estimativa contabilística é afetado pela complexidade, o auditor pode considerar:

- A necessidade de competências ou conhecimentos especializados do órgão de gestão que possam indicar que o método usado para desenvolver uma estimativa contabilística é inerentemente complexo e, portanto, a estimativa contabilística pode ter maior suscetibilidade a uma distorção material. Pode existir maior suscetibilidade a uma distorção material quando o órgão de gestão desenvolveu um modelo internamente e possui relativamente pouca experiência a fazê-lo, ou usa um modelo que aplica um método que não está comumente estabelecido ou é usado em determinada indústria ou ambiente.
- A natureza da base de mensuração exigida pelo referencial de relato financeiro aplicável, a qual pode resultar na necessidade de um método complexo que exige múltiplas fontes de dados ou pressupostos históricos e prospetivos, com múltiplas inter-relações entre eles. Por exemplo, uma provisão para perdas de crédito esperadas, pode exigir julgamentos sobre os futuros pagamentos e outros fluxos de caixa, com base em dados da experiência passada e a aplicação de pressupostos prospetivos. De forma similar, a avaliação de um passivo por contrato de seguro pode exigir que os julgamentos sobre futuros

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

pagamentos por contratos de seguros sejam projetados com base na experiência passada e tendências correntes e futuras.

O grau com que a complexidade afeta a seleção de aplicação dos dados

A77. Ao tomar em consideração o grau a que a seleção e aplicação dos dados usados para desenvolver a estimativa contabilística é afetado pela complexidade, o auditor pode considerar:

- A complexidade do processo que dá origem aos dados, tendo em conta a relevância e fiabilidade da fonte de dados. Dados de determinadas fontes podem ser mais fiáveis do que doutras. Adicionalmente, por razões de confidencialidade ou de propriedade, algumas fontes de informação externa não irão (ou não irão totalmente) divulgar informação que pode ser relevante para considerar a fiabilidade dos dados que fornecem, tal como fontes dos dados subjacente usadas ou como os dados foram acumulados e processados.
- A complexidade inerente à manutenção da integridade dos dados. Quando existe um grande volume de dados ou múltiplas fontes de dados, pode existir uma complexidade inerente à manutenção dos dados usados para desenvolver uma estimativa contabilística.
- A necessidade de interpretar termos contratuais complexos. Por exemplo, a determinação dos influxos ou exfluxos de caixa resultantes de descontos de fornecedores ou a clientes pode depender de termos contratuais muito complexos que exigem experiência ou competência específicas para compreender ou interpretar.

O grau com que a subjetividade afeta a seleção, aplicação do método, pressupostos ou dados

A78. Ao tomar em consideração o grau a que a seleção e aplicação do método, pressupostos ou dados é afetado pela subjetividade, o auditor pode considerar:

- O ponto até ao qual o referencial de relato financeiro aplicável não especifica as abordagens de avaliação, conceitos, técnicas e fatores usados no método de estimação.
- A incerteza relativamente à quantia e momento, incluindo a extensão do período de previsão. A quantia e o momento são uma fonte de incerteza de estimação inerente, e dão origem à necessidade de julgamento do órgão de gestão na seleção de uma estimativa de um ponto, que, por sua vez, cria uma oportunidade para falta de isenção do órgão de gestão. Por exemplo, uma estimativa contabilística que incorpore pressupostos prospetivos pode ter um elevado grau de subjetividade que pode ser suscetível a falta de isenção do órgão de gestão.

Outros Fatores de Risco Inerente (Ref: Parágrafo 16(b))

A79. O grau de subjetividade associado a uma estimativa contabilística influencia a suscetibilidade da estimativa contabilística a uma distorção devido a falta de isenção do órgão de gestão ou outros fatores de risco de fraude na medida em que afetem o risco inerente. Por exemplo, quando uma estimativa contabilística está sujeita a um elevado grau de subjetividade, é provável que a estimativa contabilística seja mais suscetível a uma distorção devido a falta de isenção do órgão de gestão ou a fraude o que pode resultar num grande intervalo de resultados possíveis da mensuração. O órgão de gestão pode selecionar uma estimativa de um ponto de um intervalo que não é apropriada nas circunstâncias, ou que está influenciada de forma não apropriada por falta de isenção do órgão de gestão, intencional ou não intencional, e que por isso está distorcida. Em auditorias recorrentes, os indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão identificados na auditoria de períodos anteriores podem influenciar o planeamento e os procedimentos de avaliação de risco do período corrente.

Riscos Significativos (Ref: Parágrafo 17)

A80. A avaliação pelo auditor do risco inerente, a qual toma em consideração o grau a que a estimativa contabilística está sujeita a, ou afetada por, incerteza de estimação, complexidade, subjetividade ou outros fatores de risco inerente, ajuda o auditor na determinação sobre se alguns dos riscos de distorção material identificados e avaliação são riscos significativos.

Respostas aos Riscos de Distorção Material Avaliados

Procedimentos de Auditoria Adicionais (Ref: Parágrafo 18)

A81. Ao conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais o auditor pode usar qualquer uma das três abordagens de teste (individualmente ou combinadas) apresentadas no parágrafo 18. Por exemplo, quando são

usados vários pressupostos para desenvolver uma estimativa contabilística, o auditor pode decidir usar uma abordagem de teste diferente para cada pressuposto testado.

Obter prova de auditoria relevante seja corroborativa ou contraditória

A82. A prova de auditoria compreende não só informação que suporta e corrobora as asserções do órgão de gestão, mas também qualquer informação que contradiga tais asserções.[48] Obter prova de auditoria de forma imparcial pode envolver obter prova de múltiplas fontes dentro e fora da entidade. Contudo, não é exigido ao auditor que efetue uma procura exaustiva para identificar todas as possíveis fontes de prova de auditoria.

A83. A ISA 330 exige que o auditor obtenha prova mais persuasiva quanto maior for a avaliação do risco.[49] Consequentemente, considerar a natureza ou quantidade da prova de auditoria pode ser mais importante quando o risco inerente relativo a uma estimativa contabilística for avaliado no nível mais alto da escala de risco inerente.

Escalabilidade

A84. A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria são afetados, por exemplo:

- Pelos riscos de distorção material, os quais afetam a capacidade de persuasão da prova de auditoria necessária e influenciam a abordagem que o auditor seleciona para auditar uma estimativa contabilística. Por exemplo, a avaliação dos riscos de distorção material relacionados com as asserções existência ou valorização pode ser menor para um acréscimo direto dos bónus pagos aos empregados logo após o final do período. Nesta situação, pode ser mais prático para o auditor obter prova de auditoria suficiente e apropriada através da avaliação de acontecimentos que ocorram até à data do relatório do auditor, em vez de através de outras abordagens de teste.
- As razões para os riscos de distorção material avaliados.

Quando o Auditor Planeia Confiar na Eficácia Operacional dos Controlos (Ref: Parágrafo 19)

A85. Pode ser apropriado testar a eficácia operacional dos controlos quando o risco inerente for avaliado mais alto na escala do risco inerente, incluindo no que se refere aos riscos significativos. Este pode ser o caso quando uma estimativa contabilística estiver sujeita a, ou afetada por, um elevado grau de complexidade. Quando a estimativa contabilística estiver afetada por um elevado grau de subjetividade, e, portanto, exigir julgamento significativo do órgão de gestão, as limitações inerentes à eficácia da conceção dos controlos podem levar o auditor a concentrar-se mais em procedimentos substantivos do que em testar a eficácia operacional dos controlos.

A86. Ao determinar a natureza, oportunidade e extensão dos testes à eficácia operacional dos controlos relacionados com estimativas contabilísticas, o auditor pode considerar fatores como:

- A natureza, frequência e volume de transações;
- A eficácia da conceção dos controlos, incluindo se os controlos estão adequadamente concebidos para responder ao risco inerente avaliado, e fortalecem (a força) da ou se fortalecem a governação;
- A importância de controlos específicos para os objetivos gerais de controlo e processos em vigor na entidade, incluindo a sofisticação do sistema de informação que suporta as transações;
- A monitorização de controlos e deficiências no controlo interno identificadas;
- A natureza dos riscos que os controlos pretendem tratar, por exemplo, controlos relacionados com o exercício de julgamento comparativamente a controlos sobre os dados de suporte;
- A competência das pessoas envolvidas nas atividades de controlo;
- A frequência da execução das atividades de controlo; e
- A evidência de execução das atividades de controlo.

Os procedimentos substantivos por si só não proporcionam prova de auditoria suficiente e apropriada

A87. Em alguns setores, como o setor financeiro, o órgão de gestão utiliza extensivamente as TI para gerir o negócio. Por conseguinte, pode ser mais provável que existam riscos relacionados com determinadas

[48] ISA 500, parágrafo A5

[49] ISA 330, parágrafos 7(b) e A19

estimativas contabilísticas para os quais os procedimentos substantivos por si só não proporcionam prova de auditoria suficiente e apropriada.

A88. As circunstâncias em que podem existir riscos para os quais os procedimentos substantivos por si só não proporcionam prova de auditoria suficiente e apropriada ao nível da asserção incluem:

- Quando os controlos são necessários para mitigar riscos relacionados com a iniciação, registo, processamento ou relato de informação obtida fora do razão geral e auxiliares.
- A informação que suporta uma ou mais asserções é iniciada, registada, processada ou relatada eletronicamente. Este é provavelmente o caso quando existe um elevado volume de transações ou dados, ou é usado um modelo complexo, que exige a utilização extensiva de tecnologias de informação para assegurar a exatidão e plenitude da informação. Numa instituição financeira ou em serviços utilitários pode ser necessária uma provisão complexa para perdas de crédito esperadas. Por exemplo, no caso de uma entidade de serviços, os dados usados para desenvolver uma provisão para perdas de crédito esperadas podem incluir muitos saldos pequenos resultantes de um grande número de transações. Nestas circunstâncias, o auditor pode concluir que não pode ser obtida prova de auditoria suficiente e apropriada sem testar controlos sobre o modelo usado para desenvolver a provisão para perdas de crédito esperadas.

Em tais casos, a suficiência e adequação da prova de auditoria pode depender da eficácia dos controlos sobre a exatidão e plenitude da informação.

A89. Como parte da auditoria das demonstrações financeiras de determinadas entidades (tal como um banco ou uma seguradora), a lei ou regulamento pode exigir que o auditor efetue procedimentos adicionais em relação ao controlo interno, ou proporcione uma conclusão de garantia de fiabilidade sobre o mesmo. Nestas e noutras circunstâncias similares, o auditor pode ser capaz de usar a informação obtida na execução de tais procedimentos como prova de auditoria, sendo necessário determinar se ocorreram alterações subsequentes que podem afetar a sua relevância para a auditoria.

Riscos Significativos (Ref: Parágrafo 20)

A90. Quando os procedimentos de auditoria adicionais de resposta a um risco significativo consistirem apenas de procedimentos substantivos, a ISA 330[50] exige que esses procedimentos incluam testes de detalhe. Tais testes de detalhe podem ser concebidos e executados em cada uma das abordagens descritas no parágrafo 18 desta ISA tendo por base o julgamento profissional do auditor nas circunstâncias. Exemplos de testes de detalhe para riscos significativos relacionados com estimativas contabilísticas incluem:

- Exame, por exemplo, examinar contratos para corroborar termos ou pressupostos.
- Recálculo, por exemplo, verificar a exatidão matemática de um modelo.
- Confirmar os pressupostos usados com a documentação de suporte, tal como informação publicada por terceiros.

Obter Prova de Auditoria de Acontecimentos que Ocorram até à Data do Relatório do Auditor (Ref: Parágrafo 21)

A91. Em algumas circunstâncias, a obtenção de prova de auditoria de acontecimentos que ocorram até à data do relatório do auditor pode constituir prova de auditoria suficiente e apropriada para abordar os riscos de distorção material. Por exemplo, a venda de todo o inventário de um produto descontinuado logo após o final do período pode proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada relativamente à estimativa do seu valor realizável líquido no final do período. Noutros casos, pode ser necessário usar esta abordagem de teste em conjunto com outra abordagem como referido no parágrafo 18.

A92. Para algumas estimativas contabilísticas, é improvável que acontecimentos que ocorram até à data do relatório do auditor proporcionem prova de auditoria suficiente e apropriada relativamente à estimativa contabilística. Por exemplo, as condições e acontecimentos relacionados com algumas estimativas contabilísticas desenvolvem-se durante um período prolongado. Adicionalmente, devido ao objetivo de mensuração das estimativas contabilísticas de justo valor, a informação após o final do período pode não refletir os acontecimentos ou condições existentes à data do balanço e, portanto, pode não ser relevante para a mensuração da estimativa contabilística de justo valor.

[50] ISA 330, parágrafo 21

A93. Mesmo quando o auditor decida não usar esta abordagem de teste com respeito a estimativas contabilísticas específicas, exige-se que o auditor cumpra a ISA 560. A ISA 560 exige que o auditor efetue procedimentos de auditoria concebidos para obter prova de auditoria suficiente e apropriada de que todos os acontecimentos que ocorram entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor que exigem ajustamentos ou divulgações nas demonstrações financeiras foram identificados[51] e apropriadamente refletidos nas demonstrações financeiras.[52] Dado que a mensuração de muitas estimativas contabilísticas, que não as estimativas contabilísticas de justo valor, geralmente dependem do desfecho de condições, transações ou acontecimentos futuros, o trabalho do auditor no âmbito da ISA 560 é particularmente relevante.

Testar a Forma Como o Órgão de Gestão Desenvolveu a Estimativa Contabilística (Ref. Parágrafo 22)

A94. Testar a forma como o órgão de gestão desenvolveu a estimativa contabilística pode ser uma abordagem apropriada quando, por exemplo:

- A revisão pelo auditor de estimativas contabilísticas similares desenvolvidas nas demonstrações financeiras do período anterior sugere que o processo do órgão de gestão do período corrente é apropriado.
- A estimativa contabilística é baseada numa população com um grande número de itens de natureza similar e que individualmente não são significativos.
- O referencial de relato financeiro aplicável especifica como o órgão de gestão deve desenvolver a estimativa contabilística. Por exemplo, este pode ser o caso de uma provisão para perdas de crédito esperadas.
- A estimativa contabilística resulta do processamento rotineiro de dados.

Testar a forma como o órgão de gestão desenvolveu a estimativa contabilística também pode ser uma abordagem apropriada quando nenhuma das outras abordagens é de aplicação prática, ou pode ser uma abordagem combinada com outras abordagens de teste.

Alterações nos métodos, pressupostos significativos ou dados de períodos anteriores ((Ref: Parágrafos 23(a), 24(a) e 25(a))

A95. Quando a alteração num método, pressuposto significativo ou dados não for baseado em novas circunstâncias ou nova informação, ou quando os pressupostos significativos foram inconsistentes entre eles e com outros usados noutras estimativas contabilísticas, com pressupostos relacionados com outras áreas de atividade da entidade, o auditor pode manter discussões adicionais com o órgão de gestão sobre as circunstâncias e, ao fazê-lo, questioná-lo relativamente à adequação dos pressupostos usados.

Indicadores de Falta de Isenção do Órgão de Gestão (Ref: Parágrafos 23(b), 24(b), 25(b))

A96. Quando o auditor identifica indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão, pode necessitar levar a cabo discussões adicionais com o órgão de gestão e pode reconsiderar se obteve prova de auditoria suficiente e apropriada de que o método, pressupostos e dados usados foram apropriados e suportados nas circunstâncias. Um exemplo de um indicador de falta de isenção do órgão de gestão para uma determinada estimativa contabilística pode ser quando o órgão de gestão desenvolveu um intervalo apropriado de vários pressupostos, e, em cada caso, o pressuposto usado foi do final do intervalo o que resultou na mensuração mais favorável.

Métodos

A seleção do método (Ref: Parágrafo 23(a))

A97. As considerações relevantes para o auditor relativamente à adequação do método selecionado no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, e, se aplicável, à adequação das alterações face ao período anterior podem incluir:

- Se o racional do órgão de gestão para a seleção do método é apropriado;
- Se o método é apropriado nas circunstâncias dada a natureza da estimativa contabilística, os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, outros conceitos e técnicas de avaliação disponíveis, os requisitos de regulação, e o negócio, indústria e ambiente em que a entidade opera;

[51] ISA 560, parágrafo 6

[52] ISA 560, parágrafo 8

- Quando o órgão de gestão tiver determinado que diferentes métodos resultam num intervalo de estimativas significativamente diferentes, a forma como o órgão de gestão investigou os motivos para estas diferenças; e
- Se a alteração se baseia em novas circunstâncias ou novas informações. Quando não for este o caso, a alteração pode não ser razoável ou cumprir com o referencial de relato financeiro aplicável. Alterações arbitrárias resultam em demonstrações financeiras inconsistentes ao longo do tempo e podem dar origem a distorções nas demonstrações financeiras ou ser um indicador de possível falta de isenção do órgão de gestão. (ver também os parágrafos A133 a A136)

Estas questões são importantes quando o referencial de relato financeiro aplicável não prescrever o método de mensuração ou permitir múltiplos métodos.

Modelação complexa (Ref: Parágrafo 23(d))

A98. Um modelo, e respetivo método, é provavelmente mais complexo quando:

- O entendimento e aplicação do método, incluindo a conceção do modelo e seleção e utilização de dados e pressupostos apropriados, exige competências ou conhecimentos especializados;
- É difícil obter os dados necessários para usar no modelo devido a restrições na disponibilidade ou na observação dos, ou acesso aos, dados; ou
- É difícil manter a integridade (por exemplo, exatidão, consistência ou plenitude) dos dados e pressupostos ao usar o modelo devido a múltiplos atributos da avaliação, múltiplas relações entre eles, ou múltiplas iterações nos cálculos.

A99. As questões que o auditor pode considerar quando o órgão de gestão usa um modelo complexo incluem, por exemplo:

- Se o modelo é validado antes de ser usado ou quando tiver ocorrido uma alteração ao modelo, com revisões periódicas para assegurar que permanece adequado para o seu uso pretendido. O processo de validação da entidade pode incluir a avaliação:
  - Da solidez teórica do modelo;
  - Da integridade matemática do modelo;
  - Da exatidão e plenitude dos dados e pressupostos do modelo; e
  - Dos resultados do modelo comparativamente a transações reais.
- Se existem políticas e procedimentos adequados de controlo de alterações.
- Se o órgão de gestão usa competências e conhecimento apropriados na utilização do modelo.

Estas considerações podem também ser úteis para um método que não envolva modelação complexa.

A100. O órgão de gestão pode fazer ajustamentos ao resultado do modelo para cumprir os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável. Em alguns setores estes ajustamentos são referidos como sobreposições. No caso de estimativas de justo valor, pode ser relevante considerar se os ajustamentos ao resultado do modelo, se os houver, refletem os pressupostos que os participantes do mercado usariam em circunstâncias similares.

Manutenção da integridade dos pressupostos significativos e dos dados usados na aplicação do método (Ref: Parágrafo 23(e))

A101. Manter a integridade dos pressupostos significativos e dos dados na aplicação do modelo refere-se à manutenção da exatidão e plenitude dos dados e pressupostos ao longo de todas as fases do processamento da informação. Uma falha em manter tal integridade pode resultar em dados e pressupostos corrompidos e dar origem a distorções. A este respeito, as considerações relevantes para o auditor podem incluir se os dados e pressupostos são sujeitos a todas as alterações pretendidas pelo órgão de gestão, e não estão sujeitos a alterações não intencionais, durante as atividades como input, armazenamento, recuperação, transmissão ou processamento.

Pressupostos significativos (Ref: Parágrafo 24)

A102. As considerações relevantes para o auditor relativas à adequação dos pressupostos significativos no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, e, se aplicável, à adequação das alterações face ao período anterior, podem incluir:

- O racional do órgão de gestão na seleção do pressuposto;
- Se o pressuposto é adequado nas circunstâncias dada a natureza da estimativa contabilística, os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, e o negócio, setor e ambiente em que a entidade opera; e
- Se uma alteração na seleção de um pressuposto face a períodos anteriores é baseada em novas circunstâncias ou nova informação. Quando assim não for, a alteração pode não ser razoável ou não estar em conformidade com o referencial de relato financeiro aplicável. Alterações arbitrárias numa estimativa contabilística podem dar origem a distorções materiais nas demonstrações financeiras ou podem ser um indicador de possível falta de isenção do órgão de gestão (ver parágrafos A133 a A136).

A103. O órgão de gestão pode avaliar pressupostos ou resultados alternativos de estimativas contabilísticas, os quais podem ser atingidos através de várias abordagens dependendo das circunstâncias. Uma abordagem possível é uma análise de sensibilidade. Isto pode envolver determinar a forma como a quantia monetária de uma estimativa contabilística altera mediante diferentes pressupostos. Mesmo para estimativas contabilísticas mensuradas ao justo valor, pode existir variação uma vez que diferentes participantes de mercado usarão diferentes pressupostos. Uma análise de sensibilidade pode levar ao desenvolvimento de vários cenários de resultados, às vezes caracterizado por uma diversidade de cenários do órgão de gestão, incluindo cenários "pessimistas" e "otimistas".

A104. Através do conhecimento obtido no desenvolvimento da auditoria, o auditor pode tomar conhecimento ou pode ter obtido o entendimento dos pressupostos usados noutras áreas de atividade da entidade. Tais aspetos podem incluir, por exemplo, prospetos de negócio, pressupostos em documentos estratégicos e fluxos de caixa futuros. Além disso, se o sócio responsável pelo trabalho realizou outros trabalhos para a entidade, a ISA 315 (Revista 2019)[53] exige que considere se a informação obtida nesses outros trabalhos é relevante para a identificação de riscos de distorção material. Esta informação também pode ser útil ao considerar se os pressupostos significativos são consistentes entre si e com os usados noutras estimativas contabilísticas.

A105. A adequação dos pressupostos significativos no contexto dos requisitos do referencial de relato financeiro pode depender da intenção e capacidade do órgão de gestão levar a cabo determinadas ações. O órgão de gestão documenta frequentemente planos e intenções relevantes para ativos ou passivos específicos e o referencial de relato financeiro aplicável pode exigir que o órgão de gestão o faça. A natureza e extensão da prova de auditoria a obter sobre a intenção e capacidade do órgão de gestão é matéria de julgamento profissional. Quando aplicável, os procedimentos do auditor podem incluir o seguinte:

- Revisão do histórico do órgão de gestão levar a cabo as suas intenções declaradas.
- Inspeção de planos escritos e outra documentação, incluindo, quando aplicável, orçamentos, autorizações ou atas formalmente aprovados.
- Indagações ao órgão de gestão sobre as razões para uma determinada ação.
- Revisão de acontecimentos que tenham ocorrido após a data das demonstrações financeiras e até à data do relatório do auditor.
- Avaliação da capacidade da entidade levar a cabo uma ação em particular dadas as suas circunstâncias económicas, incluindo as implicações dos compromissos atuais e restrições legais, regulamentares e contratuais que possam afetar a viabilidade das ações do órgão de gestão.
- Consideração sobre se o órgão de gestão cumpriu os requisitos de documentação, se existentes, do referencial de relato financeiro aplicável.

Contudo, determinados referenciais de relato financeiro podem não permitir que as intenções ou planos do órgão de gestão sejam tidos em conta no desenvolvimento de estimativas contabilísticas. Este é muitas vezes o caso de estimativas contabilísticas de justo valor uma vez que o seu objetivo de mensuração exige que os pressupostos significativos reflitam os usados pelos participantes do mercado.

Dados (Ref: Parágrafo 25(a))

A106. As considerações relevantes para o auditor em relação à adequação dos dados selecionados para utilização no contexto do referencial de relato financeiro e, se aplicável, a adequação das alterações face ao período anterior podem incluir:

[53] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 15(b)

- O racional do órgão de gestão na seleção dos dados;
- Se os dados são adequados nas circunstâncias, dada a natureza da estimativa contabilística, os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, e o negócio, setor e ambiente em que a entidade opera; e
- Se uma alteração nas fontes ou itens dos dados selecionados face períodos anteriores é baseada em novas circunstâncias ou nova informação. Quando assim não for, é pouco provável que seja razoável ou esteja em conformidade com o referencial de relato financeiro aplicável. Alterações arbitrárias numa estimativa contabilística dão origem a demonstrações financeiras inconsistentes ao longo do tempo e podem dar origem a distorções materiais nas demonstrações financeiras ou ser um indicador de possível falta de isenção do órgão de gestão (ver parágrafos A133 a A136).

Relevância e fiabilidade dos dados (Ref: Parágrafo 25(c))

A107. Quando usa informação produzida pela entidade, a ISA 500 exige que o auditor avalie se esta é suficientemente fiável para as finalidades do auditor, incluindo, conforme necessário nas circunstâncias, obter prova de auditoria acerca da exatidão e plenitude da informação e avaliar se a informação é suficientemente precisa e pormenorizada para as finalidades do auditor.[54]

Termos legais ou contratuais complexos (Ref: Parágrafo 25(d))

A108. Os procedimentos que o auditor pode considerar quando a estimativa é baseada em termos legais ou contratuais complexos incluem:

- Considerar se são necessários competências ou conhecimentos especializados para compreender ou interpretar o contrato;
- Indagar o consultor jurídico da entidade relativamente aos termos legais ou contratuais; e
- Inspecionar os contratos subjacentes para:
  - Avaliar o objetivo de negócio subjacente à transação ou acordo; e
  - Considerar se os termos dos contratos são consistentes com as explicações do órgão de gestão.

Seleção da estimativa de um ponto e respetivas divulgações sobre incerteza de estimação pelo órgão de gestão

Passos do órgão de gestão para compreender e abordar a incerteza de estimação (Ref: Parágrafo 26(a))

A109. Considerações relevantes sobre se o órgão de gestão tomou medidas apropriadas para compreender e abordar a incerteza de estimação podem incluir se o órgão de gestão:

(a) Compreendeu a incerteza de estimação, através da identificação de fontes, e avaliação do grau de variabilidade inerente nos resultados da mensuração e intervalo de mensurações razoavelmente possíveis;

(b) Identificou o grau em que, no processo de mensuração, a complexidade ou subjetividade afetam o risco de distorção material, e abordou o potencial de distorção resultante através da aplicação:

  (i) De competências e conhecimentos adequados no desenvolvimento de estimativas contabilísticas; e

  (ii) De julgamento profissional, incluindo identificando e abordando a suscetibilidade a falta de isenção do órgão de gestão; e

(c) Abordou a incerteza de estimação através da seleção adequada da estimativa de um ponto do órgão de gestão e respetivas divulgações que descrevem a incerteza de estimação.

A seleção da estimativa de um ponto do órgão de gestão e respetivas divulgações de incerteza de estimação (Ref: Parágrafo 26(b))

A110. As questões que podem ser relevantes relativamente à seleção da estimativa de um ponto do órgão de gestão e desenvolvimento das respetivas divulgações acerca da incerteza de estimação incluem:

- Se os métodos e dados usados foram adequadamente selecionados, incluindo quando estão disponíveis métodos alternativos para desenvolver a estimativa e fontes alternativas.

[54] ISA 500, parágrafo 9

- Se os atributos da avaliação usados foram adequados e completos.
- Se os pressupostos usados foram selecionados de um intervalo de quantias razoavelmente possíveis e foram suportados por dados adequados relevantes e fiáveis.
- Se os dados usados foram adequados, relevantes e fiáveis, e foi mantida a sua integridade.
- Se os cálculos foram aplicados de acordo com o método e estavam matematicamente precisos.
- Se a estimativa de um ponto do órgão de gestão foi adequadamente escolhida de um conjunto de mensurações de resultados razoavelmente possíveis.
- Se as respetivas divulgações descrevem de forma apropriada a quantia como uma estimativa e explicam a natureza e limitações do processo de estimação, incluindo a variabilidade dos resultados de mensuração razoavelmente possíveis.

A111. As considerações relevantes para o auditor sobre a adequação da estimativa de um ponto do órgão de gestão, podem incluir:

- Quando os requisitos do referencial de relato financeiro exigem a estimativa de um ponto que deve ser usada após considerar resultados e pressupostos alternativos, ou exige um método de mensuração específico, se o órgão de gestão seguiu os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável.
- Quando o referencial de relato financeiro aplicável não especificou como selecionar uma quantia dos resultados de mensuração razoavelmente possíveis, se o órgão de gestão exerceu julgamento, tomando em consideração os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável.

A112. As considerações relevantes para o auditor relativas às divulgações do órgão de gestão sobre incerteza de estimação incluem os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, o qual pode exigir divulgações:

- Que descrevem a quantia como uma estimativa e explicam a natureza e limitações do processo para a desenvolver, incluindo a variabilidade nos resultados de mensuração razoavelmente possíveis. O referencial também pode exigir divulgações adicionais para atingir o objetivo de divulgação.[55]
- Sobre políticas contabilísticas significativas relacionadas com estimativas contabilísticas. Dependendo das circunstâncias, as políticas contabilísticas relevantes podem incluir questões como os princípios específicos, bases, convenções, regras e práticas aplicadas na preparação e apresentação de estimativas contabilísticas nas demonstrações financeiras.
- Sobre julgamentos significativos ou críticos (por exemplo, os que tiveram o efeito mais significativo nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras) assim como pressupostos prospetivos significativos ou outras fontes de incerteza de estimação.

Em determinadas circunstâncias, podem ser necessárias divulgações adicionais para além das explicitamente exigidas pelo referencial de relato financeiro para atingir uma apresentação apropriada ou, no caso de um referencial de cumprimento, para as demonstrações financeiras não serem enganadoras.

A113. Quanto maior o grau a que uma estimativa contabilística está sujeita a incerteza de estimação, maior a probabilidade de os riscos de distorção material serem avaliados como mais altos e, portanto, mais persuasiva tem que ser a prova de auditoria para determinar, de acordo com o parágrafo 35, se a estimativa de um ponto do órgão de gestão e respetivas divulgações sobre a incerteza de estimação são razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável ou estão distorcidas.

A114. Se o auditor considerar que a incerteza de estimação associada a uma estimativa contabilística, e respetivas divulgações, é uma matéria que exigiu atenção significativa do auditor, então ela pode constituir uma matéria relevante de auditoria.[56]

Quando o Órgão de Gestão não Tomou as Medidas Apropriadas Para Compreender e Abordar a Incerteza de Estimação (Ref: Parágrafo 27)

A115. Quando o auditor determinar que o órgão de gestão não tomou as medidas apropriadas para compreender e abordar a incerteza de estimação, os procedimentos adicionais que o auditor pode solicitar que o órgão de

[55] IFRS 13, *Mensuração pelo Justo Valor*, parágrafo 92

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

gestão execute para compreender a incerteza de estimação podem incluir, por exemplo, considerar pressupostos alternativos ou reexecutar uma análise de sensibilidade.

A116. Ao considerar se é praticável desenvolver a estimativa de um ponto ou intervalo, as questões que o auditor pode necessitar tomar em consideração incluem se o pode fazer sem comprometer os requisitos de independência. Isto pode incluir requisitos éticos relevantes que abordam as proibições de assumir responsabilidades de gestão.

A117. Se, após considerar a resposta do órgão de gestão, o auditor determinar que não é praticável desenvolver a estimativa de um ponto ou intervalo do auditor, é exigido que o auditor avalie as implicações para a auditoria ou na sua opinião sobre as demonstrações financeiras de acordo com o parágrafo 34.

Desenvolver uma Estimativa de um Ponto do Auditor ou Intervalo do Auditor (Ref: Parágrafos 28 e 29)

A118. Desenvolver uma estimativa de um ponto do auditor ou intervalo do auditor e respetivas divulgações sobre incerteza de estimação pode ser uma abordagem apropriada quando, por exemplo:

- A revisão pelo auditor de estimativas contabilísticas similares desenvolvidas nas demonstrações do período anterior sugere que não se espera que o processo do período corrente do órgão de gestão seja eficaz.
- Os controlos da entidade sobre o processo do órgão de gestão para o desenvolvimento de estimativas contabilísticas não estão bem concebidos ou adequadamente implementados.
- Os acontecimentos ou transações ocorridos entre o final do período e a data do relatório do auditor não foram devidamente considerados, quando é apropriado que o órgão de gestão o faça, e tais acontecimentos ou transações aparentam contradizer a estimativa de um ponto do órgão de gestão.
- Existem pressupostos ou fontes de dados alternativos adequados que podem ser usados no desenvolvimento da estimativa de um ponto do auditor ou intervalo do auditor.
- O órgão de gestão não tomou medidas adequadas para compreender ou abordar a incerteza de estimação (ver parágrafo 27).

A119. A decisão de desenvolver uma estimativa de um ponto ou intervalo também pode ser influenciada pelo referencial de relato financeiro aplicável, o qual pode prescrever a estimativa de um ponto a usar após se considerarem resultados e pressupostos alternativos, ou prescrever um método de mensuração específico (por exemplo, a utilização de um valor esperado descontado ponderado pela probabilidade, ou o resultado mais provável).

A120. A decisão do auditor de desenvolver a estimativa de um ponto em vez de um intervalo pode depender da natureza da estimativa e do julgamento do auditor nas circunstâncias. Por exemplo, a natureza da estimativa pode ser tal que se espera uma menor variabilidade nos resultados razoavelmente possíveis. Nestas circunstâncias, desenvolver uma estimativa de um ponto pode ser uma abordagem eficaz, especialmente quando pode ser desenvolvida com um grau de precisão maior.

A121. O auditor pode desenvolver uma estimativa de um ponto ou um intervalo de diversas formas, por exemplo:

- Utilizando um modelo diferente do usado pelo órgão de gestão, por exemplo, um que esteja comercialmente disponível para uso num setor ou indústria particular, ou um modelo que seja propriedade do, ou desenvolvido pelo auditor.
- Utilizando o modelo do órgão de gestão mas desenvolvendo pressupostos ou usando fontes de dados alternativos aos usados pelo órgão de gestão.
- Usando o próprio método do auditor mas desenvolvendo pressupostos alternativos aos usados pelo órgão de gestão.
- Empregando ou contratando uma pessoa com competências especializadas para desenvolver ou executar um modelo, ou para proporcionar pressupostos relevantes.
- Considerando outras condições, transações ou acontecimentos comparáveis ou, quando relevante, mercados para ativos ou passivos comparáveis.

A122. O auditor também pode desenvolver uma estimativa de um ponto ou intervalo apenas para uma parte da estimativa contabilística (por exemplo, para um determinado pressuposto, ou quando apenas uma determinada parte da estimativa contabilística dá origem ao risco de distorção material).

A123. Quando o auditor usa os seus próprios métodos, pressupostos ou dados para desenvolver uma estimativa de um ponto, pode obter prova sobre a adequação dos métodos, pressupostos ou dados do órgão de gestão. Por exemplo, se o auditor usar os seus próprios pressupostos no desenvolvimento de um intervalo para avaliar a razoabilidade da estimativa de um ponto do órgão de gestão, também pode formar uma ideia sobre se os julgamentos do órgão de gestão na seleção dos pressupostos significativos usados no desenvolvimento da estimativa contabilística dão origem a indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão.

A124. O requisito do parágrafo 29(a) para o auditor determinar que o intervalo inclui apenas quantias suportadas por prova de auditoria suficiente e apropriada não significa que seja expectável que o auditor obtenha prova de auditoria que suporte individualmente cada um dos possíveis resultados do intervalo. Em vez disso, é provável que o auditor obtenha prova para determinar que os pontos nos dois extremos do intervalo são razoáveis nas circunstâncias, suportando, desta forma, que as quantias entre esses dois pontos também são razoáveis.

A125. A dimensão do intervalo do auditor pode ser maior que a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo, especialmente quando a materialidade é baseada em resultados operacionais (por exemplo, resultado antes de impostos) e esta medida é relativamente pequena em relação aos ativos ou outras medidas de balanço. É mais provável que esta situação surja em circunstâncias quando a incerteza de estimação associada com a estimativa contabilística é ela própria maior que a materialidade, o que é mais comum para determinados tipos de estimativas contabilísticas ou em determinados setores, como seguros ou banca, onde é mais comum existir um elevado grau de incerteza de estimação e podem existir requisitos específicos a esse respeito no referencial de relato financeiro aplicável. Com base nos procedimentos executados e na prova de auditoria obtida de acordo com os requisitos desta ISA, o auditor pode concluir que um intervalo que é maior que a materialidade é, no seu julgamento, adequado nas circunstâncias. Quando for este o caso, a avaliação do auditor da razoabilidade das divulgações acerca da incerteza de estimação torna-se mais importante, particularmente se tais divulgações transmitirem de forma adequada o elevado grau de incerteza de estimação e o intervalo de possíveis resultados. Os parágrafos A139 a A144 incluem considerações adicionais que podem ser relevantes nestas circunstâncias.

Outras Considerações Relacionadas com a Prova de Auditoria (Ref: Parágrafo 30)

A126. A informação a ser usada como prova de auditoria, relativamente a riscos de distorção material relacionados com estimativas contabilísticas, pode ter sido produzida pela entidade, preparada com base no trabalho de um perito do órgão de gestão, ou fornecida por uma fonte de informação externa.

Fontes de Informação Externa

A127. Conforme explicado na ISA 500,[57] a fiabilidade da informação de uma fonte de informação externa é influenciada pela sua fonte, a sua natureza e as circunstâncias em que foi obtida. Consequentemente, a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais para considerar a fiabilidade da informação usada no desenvolvimento de uma estimativa contabilística pode variar dependendo da natureza destes fatores. Por exemplo:

- Quando os dados de mercado ou da indústria, preços ou dados relacionados com o apreçamento (preços) são obtidos de uma única fonte de informação externa, especializada nessa informação, o auditor pode procurar o preço numa fonte independente alternativa com a qual possa comparar.
- Quando os dados de mercado ou da indústria, preços ou dados relacionados com o preço são obtidos de múltiplas fontes de informação externas independentes e apontam para um consenso entre essas fontes, o auditor pode precisar de obter menos prova sobre a fiabilidade dos dados de uma fonte individual.
- Quando a informação obtida de múltiplas fontes de informação apontar para perspetivas de mercado divergentes o auditor pode procurar perceber as razões para a diversidade de perspetivas. A diversidade pode resultar da utilização de diferentes métodos, pressupostos ou dados. Por exemplo, uma fonte pode usar preços correntes e outra fonte usar preços futuros. Quando a diversidade se relacionar com incerteza de estimação, o parágrafo 26(b) exige que o auditor obtenha prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se, no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, as divulgações nas demonstrações financeiras que descrevem a incerteza de estimação são razoáveis. Nesses casos o julgamento profissional também é importante ao considerar a informação sobre os métodos, pressupostos ou dados aplicados.

[57] ISA 500, Paragraph A35

- Quando a informação obtida de uma fonte de informação externa tiver sido desenvolvida por essa fonte usando o(s) seu(s) próprio(s) modelo(s). O parágrafo A43 da ISA 500 proporciona orientação relevante.

A128. Relativamente a estimativas contabilísticas de justo valor, as considerações adicionais acerca da relevância e fiabilidade da informação obtida de fontes de informação externa podem incluir:

(a) Se os justos valores são baseados em negócios do mesmo instrumento ou cotações de mercados ativos;

(b) Quando os justos valores são baseados em transações de ativos ou passivos comparáveis, como essas transações são identificadas e consideradas comparáveis;

(c) Quando não há transações para o ativo ou passivo ou ativos ou passivos comparáveis, como é que a informação foi desenvolvida incluindo se os inputs desenvolvidos e usados representam os pressupostos que os participantes de mercado usariam para apreçar o ativo ou passivo, se aplicável; e

(d) Quando a mensuração pelo justo valor for baseada numa cotação de um corretor, se a cotação do corretor:

(i) É de um "market maker" que transaciona no mesmo tipo de instrumento financeiro;

(ii) É vinculativa ou não vinculativa, dando maior peso a cotações baseadas em ofertas vinculativas; e

(iii) Reflete condições de mercado à data das demonstrações financeiras, quando exigido pelo referencial de relato financeiro aplicável.

A129. Quando for usada informação de uma fonte de informação externa como prova de auditoria, uma consideração relevante para o auditor pode ser se a informação pode ser obtida, ou é suficientemente detalhada, para compreender os métodos, pressupostos e outros dados usados pela fonte de informação externa. Isto pode ser limitado em alguns aspetos e consequentemente influenciar a consideração do auditor sobre a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos a executar. Por exemplo, os pricing services geralmente fornecem informação sobre os seus métodos e pressupostos por classe de ativos em vez de títulos individuais. Os corretores geralmente fornecem apenas informação limitada sobre os seus dados e pressupostos quando fornecem cotações indicativas para títulos individuais. O parágrafo A34f da ISA 500 proporciona orientação com respeito a restrições impostas pela fonte de informação externa quanto ao fornecimento de informação de suporte.

Perito do Órgão de Gestão

A130. Os pressupostos relacionados com estimativas contabilísticas que são desenvolvidos ou identificados por um perito do órgão de gestão tornam-se pressupostos do órgão de gestão quando usados por este para desenvolver uma estimativa contabilística. Deste modo, o auditor aplica a esses pressupostos os procedimentos relevantes nesta ISA.

A131. Se o trabalho de um perito do órgão de gestão envolver a utilização de métodos ou fontes de dados relacionados com estimativas contabilísticas, ou o desenvolvimento ou fornecimento de constatações ou conclusões relacionadas com uma estimativa de um ponto ou respetivas divulgações para inclusão nas demonstrações financeiras, os requisitos dos parágrafos 21 a 29 desta ISA podem ajudar o auditor a aplicar o parágrafo 8(c) da ISA 500.

Organizações de Serviços

A132. A ISA 402[58] trata do entendimento do auditor dos serviços proporcionados por uma organização de serviços, incluindo o controlo interno, assim como das respostas do auditor aos riscos de distorção material avaliados. Quando a entidade usa os serviços de uma organização de serviços para desenvolver estimativas contabilísticas, os requisitos e orientação da ISA 402 podem, portanto, ajudar o auditor a aplicar os requisitos desta ISA.

Indicadores de Possível Falta de Isenção do Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo 32)

A133. A falta de isenção do órgão de gestão pode ser difícil de detetar ao nível de uma conta e pode apenas ser identificada quando considerada no agregado de grupos de estimativas contabilísticas, da totalidade das estimativas contabilísticas, ou quando observada durante uma série de períodos contabilísticos. Por exemplo, se as estimativas contabilísticas incluídas nas demonstrações financeiras forem consideradas individualmente

[58] ISA 402, Considerações de Auditoria Relativas a uma Entidade que Utiliza uma Organização de Serviços

relevantes mas o ponto do órgão de gestão tende consistentemente para um extremo do intervalo de resultados razoáveis do auditor proporciona um relato financeiro mais favorável para o órgão de gestão, tais circunstâncias podem indicar possível falta de isenção do órgão de gestão.

A134. Exemplos de indicadores que possível falta de isenção do órgão de gestão com respeito a estimativas contabilísticas incluem:

- Alterações numa estimativa contabilística, ou método para a desenvolver, quando o órgão de gestão fez um pressuposto subjetivo de que ocorreu uma alteração nas circunstâncias.
- Seleção ou desenvolvimento de pressupostos significativos ou dados que dão origem a uma estimativa de um ponto favorável aos objetivos do órgão de gestão.
- Seleção de uma estimativa de um ponto que pode indicar um padrão de otimismo ou pessimismo.

Quando forem identificados tais indicadores, pode existir um risco de distorção material quer ao nível da asserção quer ao nível das demonstrações financeiras. Os indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão por si só não constituem distorções para efeitos de conclusões sobre a razoabilidade de estimativas contabilísticas individuais. Contudo, em alguns casos, a prova de auditoria pode apontar para uma distorção em vez de simplesmente ser um indicador de falta de isenção do órgão de gestão.

A135. Os indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão podem afetar a conclusão do auditor sobre se a sua avaliação dos riscos e respetivas respostas permanecem adequadas. O auditor pode também precisar de considerar as implicações para outros aspetos da auditoria, incluindo a necessidade de questionar ainda mais a adequação dos julgamentos do órgão de gestão ao desenvolver estimativas contabilísticas. Adicionalmente os indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão podem afetar a conclusão do auditor sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, conforme discutido na ISA 700 (Revista).[59]

A136. Adicionalmente, ao aplicar a ISA 240, exige-se que o auditor avalie se os julgamentos e decisões do órgão de gestão ao desenvolver as estimativas contabilísticas incluídas nas demonstrações financeiras indicam uma possível falta de isenção que pode representar uma distorção material devido a fraude.[60] O relato financeiro fraudulento é muitas vezes conseguido através de uma distorção intencional de estimativas contabilísticas, as quais podem incluir a subavaliação ou sobreavaliação intencional das estimativas contabilísticas. Os indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão que também possam ser um fator de risco de fraude, podem fazer com que o auditor reavalie se a sua avaliação dos riscos, em especial a avaliação dos riscos de fraude, e respetivas respostas, permanecem apropriadas.

Avaliação Global Baseada nos Procedimentos de Auditoria Efetuados (Ref: Parágrafo 33)

A137. À medida que o auditor efetua os procedimentos de auditoria planeados, a prova de auditoria obtida pode levá-lo a modificar a natureza, oportunidade ou extensão de outros procedimentos de auditoria planeados.[61] Relativamente a estimativas contabilísticas, os procedimentos de obtenção de prova de auditoria podem levar o auditor a conhecer informação que difere significativamente da informação em que foi baseada a avaliação de risco. Por exemplo, o auditor pode ter identificado que a única razão para um risco de distorção material é a subjetividade envolvida no desenvolvimento da estimativa contabilística. Contudo, quando efetua procedimentos para responder ao risco de distorção material avaliado, o auditor pode descobrir que a estimativa contabilística é mais complexa do que inicialmente previsto, o que pode colocar em causa a avaliação do risco de distorção material (por exemplo, o risco inerente pode ter que ser reavaliado na extremidade superior da escala de risco inerente devido ao efeito da complexidade) e, portanto, o auditor pode necessitar de executar procedimentos de auditoria adicionais para obter prova de auditoria suficiente e apropriada.[62]

A138. Relativamente a estimativas contabilísticas que não tenham sido reconhecidas, a avaliação do auditor pode dar atenção particular sobre se o critério de reconhecimento do referencial de relato financeiro aplicável foi cumprido. Quando uma estimativa contabilística não tiver sido reconhecida, e o auditor concluir que o tratamento é apropriado, alguns referenciais de relato financeiro podem exigir a divulgação das circunstâncias nas notas às demonstrações financeiras.

---

[59] ISA 700 (Revista), parágrafo 11

[60] ISA 240, parágrafo 33(b)

[61] ISA 330, parágrafo A602

[62] Ver também ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 37.

Determinar se as Estimativas Contabilísticas são Razoáveis ou estão Distorcidas (Ref: Parágrafos 9 e 35)

A139. Ao determinar se, com base nos procedimentos de auditoria efetuados e na prova de auditoria obtida, a estimativa de um ponto do órgão de gestão e respetivas divulgações são razoáveis, ou estão distorcidas:

- Quando a prova de auditoria suporta um intervalo, se a dimensão do intervalo pode ser ampla e, em algumas circunstâncias, se pode ser múltipla da materialidade das demonstrações financeiras como um todo (ver também o parágrafo A125). Apesar de um intervalo amplo poder ser adequado nas circunstâncias, pode indicar que é importante que o auditor reconsidere se obteve prova de auditoria suficiente e apropriada relativamente à razoabilidade das quantias dentro do intervalo.
- Se a prova de auditoria pode suportar uma estimativa de um ponto que difere da estimativa de um ponto do órgão de gestão. Nestas circunstâncias, a diferença entre a estimativa de um ponto do auditor e a estimativa de um ponto do órgão de gestão constitui uma distorção.
- Se a prova de auditoria pode suportar um intervalo que não inclui a estimativa de um ponto do órgão de gestão. Nestas circunstâncias, a distorção é a diferença entre a estimativa de um ponto do órgão de gestão e o ponto mais próximo do intervalo do auditor.

A140. Os parágrafos A110 a A114 proporcionam orientação para ajudar o auditor a avaliar a seleção da estimativa de um ponto do órgão de gestão e respetivas divulgações a serem incluídas nas demonstrações financeiras.

A141. Quando os procedimentos de auditoria adicionais incluírem testar a forma como o órgão de gestão desenvolveu a estimativa contabilística ou desenvolver uma estimativa de um ponto do auditor, exige-se que o auditor obtenha prova de auditoria suficiente e apropriada sobre as divulgações que descrevem a incerteza de estimação de acordo com os parágrafos 26(b) e 29(b) e outras divulgações de acordo com o parágrafo 31. O auditor considera depois a prova de auditoria obtida sobre as divulgações como parte da avaliação global, de acordo com o parágrafo 35, sobre se as estimativas contabilísticas e respetivas divulgações são razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável, ou se estão distorcidas.

A142. A ISA 450 proporciona orientação relativamente a divulgações qualitativas[63] e quando as distorções nas divulgações podem ser indicativas de fraude.[64]

A143. Quando as demonstrações financeiras forem preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada, a avaliação do auditor sobre se as demonstrações financeiras atingem uma apresentação apropriada[65] inclui considerar a apresentação, estrutura e conteúdo global das demonstrações financeiras, e se as demonstrações financeiras, incluindo as respetivas notas, representam transações e acontecimentos de forma a atingir uma apresentação apropriada. Por exemplo, quando uma estimativa contabilística está sujeita a um grau mais elevado de incerteza de estimação, o auditor pode determinar que são necessárias divulgações adicionais para atingir uma apresentação apropriada. Se o órgão de gestão não incluir tais divulgações, o auditor pode concluir que as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas.

A144. A ISA 705 (Revista)[66] proporciona orientação sobre as implicações na opinião do auditor quando este considera que as divulgações do órgão de gestão nas demonstrações financeiras não são adequadas ou são enganadoras, incluindo, por exemplo, no que respeita a incerteza de estimação.

Declarações Escritas (Ref: Parágrafo 37)

A145. As declarações escritas sobre estimativas contabilísticas específicas podem incluir declarações sobre o seguinte:

- Que os julgamentos significativos efetuados no desenvolvimento das estimativas contabilísticas tiverem em conta toda a informação relevante que o órgão de gestão tem conhecimento.
- Sobre a consistência e adequação da seleção ou aplicação dos métodos, pressupostos e dados usados pelo órgão de gestão no desenvolvimento das estimativas contabilísticas.
- De que os pressupostos refletem adequadamente a intenção e capacidade do órgão de gestão levar a cabo ações específicas em nome da entidade, quando relevantes para as estimativas contabilísticas e divulgações.

---

63 ISA 450, parágrafo A17

64 ISA 450, parágrafo A22

65 ISA 700 (Revista), parágrafo 14

66 ISA 705 (Revista), parágrafos 22 e 23

- Que as divulgações relacionadas com estimativas contabilísticas, incluindo as divulgações que descrevem a incerteza de estimação, são completas e razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável.
- Que foram usados competências e conhecimentos especializados no desenvolvimento das estimativas contabilísticas.
- Que não existem acontecimentos subsequentes que exigem ajustamentos às estimativas contabilísticas e respetivas divulgações nas demonstrações financeiras.
- Quando não estiverem reconhecidas ou divulgadas estimativas contabilísticas nas demonstrações financeiras, sobre a adequação da decisão do órgão de gestão de não foram cumpridos os critérios de reconhecimento e divulgação do referencial de relato financeiro aplicável.

Comunicação com os Encarregados da Governação, Órgão de Gestão ou Outras Partes Relevantes (Ref: Parágrafo 38)

A146. Ao aplicar a ISA 260 (Revista), o auditor comunica com os encarregados da governação os seus pontos de vista sobre aspetos significativos das práticas contabilísticas da entidade relacionadas com estimativas contabilísticas e respetivas divulgações.[67] O Apêndice 2 inclui matérias específicas de estimativas contabilísticas que o auditor pode considerar comunicar com os encarregados da governação.

A147. A ISA 265 exige que o auditor comunique por escrito aos encarregados da governação deficiências significativas no controlo interno identificadas durante a auditoria.[68] Essas deficiências significativas podem incluir as relacionadas com controlos sobre:

(a) A seleção e aplicação de políticas contabilísticas significativas, e a seleção e aplicação de métodos, pressupostos e dados;

(b) A gestão do risco e sistemas relacionados;

(c) A integridade dos dados, incluindo quando os dados são obtidos de uma fonte de informação externa; e

(d) A utilização, desenvolvimento e validação de modelos, incluindo modelos obtidos de um fornecedor externo, e quaisquer ajustamentos que possam ser exigidos.

A148. Para além de comunicar com os encarregados da governação, o auditor pode seu autorizado ou obrigado a comunicar diretamente com reguladores ou supervisores prudenciais. Tal comunicação pode ser útil ao longo da auditoria ou em determinadas fases, tal como quando planeia a auditoria ou finaliza o relatório do auditor. Por exemplo, em algumas jurisdições, os reguladores de instituições financeiras procuram cooperar com os auditores na partilha de informação sobre o funcionamento e aplicação de controlos sobre atividades de instrumentos financeiros, desafios na avaliação de instrumentos financeiros em mercados inativos, perdas de crédito esperadas, e reservas de seguros enquanto outros reguladores podem procurar compreender os pontos de vista do auditor sobre aspetos significativos das operações da entidade, incluindo as estimativas de custos da entidade. Esta comunicação pode ser útil ao auditor na identificação, avaliação e resposta aos riscos de distorção material.

Documentação (Ref: Parágrafo 39)

A149. A ISA 315 (Revista 2019)[69] e a ISA330[70] têm requisitos e proporcionam orientação sobre a documentação do conhecimento da entidade, avaliações do risco e respostas aos riscos avaliados. Esta orientação é baseada nos requisitos e orientação da ISA 230. [71] No contexto de estimativas contabilísticas, exige-se que o auditor prepare documentação de auditoria sobre os elementos chave do seu conhecimento da entidade e seu ambiente relacionados com estimativas contabilísticas. Adicionalmente, os julgamentos do auditor sobre os riscos de distorção material avaliados relacionados com estimativas contabilísticas, e as respostas do auditor, podem ser provavelmente suportadas por documentação de comunicações com os encarregados da governação e o órgão de gestão.

---

67 ISA 260 (Revista), parágrafo 16(a)

68 ISA 265, parágrafo 9

69 ISA 315 (Revista 2019), parágrafos 38 e A237 a A241

70 ISA 330, parágrafos 28 e A65

71 ISA 230, parágrafo 8(c)

A150. Ao documentar a relação dos procedimentos de auditoria adicionais com os riscos de distorção material ao nível da asserção, de acordo com a ISA 330, esta ISA exige que o auditor tome em consideração as razões dos riscos de distorção material ao nível da asserção. Essas razões podem estar relacionados com um ou mais fatores de risco ou a avaliação do risco de controlo pelo auditor, Contudo, não se exige que o auditor documente como foram considerados todos os fatores de risco inerente na identificação e avaliação dos riscos de distorção material relacionados com cada estimativa contabilística.

A151. O auditor deve também considerar documentar:

- Quando a aplicação do método do órgão de gestão envolver modelação complexa, se os julgamentos do órgão de gestão foram consistentemente aplicados e, quando aplicável, que a conceção do modelo atinge o objetivo de mensuração do referencial de relato financeiro aplicável.
- Quando a seleção e aplicação dos métodos, pressupostos significativos, ou dados for afetada por um grau de complexidade mais elevado, os julgamentos do auditor na determinação sobre se são necessárias competências e conhecimentos especializados para executar os procedimentos de avaliação de risco, para conceber e executar os procedimentos de resposta a esses riscos, ou para avaliar a prova de auditoria obtida. Nestas circunstâncias, a documentação também pode incluir como é que as competências ou conhecimento necessários foram aplicados.

A152. O parágrafo A7 da ISA 230 refere que, apesar de poder não existir apenas uma forma de documentar o ceticismo profissional do auditor, a documentação de auditoria pode, no entanto, proporcionar prova do exercício do ceticismo profissional pelo auditor. Por exemplo, relativamente a estimativas contabilísticas, quando a prova de auditoria obtida incluir prova que simultaneamente corrobora e contradiz as asserções do órgão de gestão, a documentação pode incluir como o auditor avaliou essa prova, incluindo o julgamento profissional efetuado na formação da conclusão sobre a suficiência e apropriação da prova de auditoria. Exemplos de outros requisitos nesta ISA relativamente aos quais a documentação pode proporcionar prova do exercício do ceticismo profissional pelo auditor incluem:

- O parágrafo 13(d), relativamente a como o auditor aplicou o conhecimento no desenvolvimento da sua própria expetativa das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações a serem incluídas nas demonstrações financeiras da entidade e como essa expetativa compara com as demonstrações financeiras preparadas pelo órgão de gestão;
- O parágrafo 18, o qual exige que sejam concebidos e executados procedimentos de auditoria adicionais para obter prova suficiente e apropriada de uma forma que não seja tendenciosa para obter prova de auditoria que seja corroborativa ou que exclua prova de auditoria que possa ser contraditória;
- Os parágrafos 23(b), 24(b), 25(b) e 32, os quais abordam indicadores de possível falta de isenção; e
- O parágrafo 34, o qual aborda a consideração pelo auditor de toda a prova de auditoria relevante, seja corroborativa ou contraditória.

Apêndice 1

(Ref: Parágrafos 2, 4, 12(c), A8 e A66)

Fatores de Risco Inerente

Introdução

1. Ao identificar, avaliar e responder aos riscos de distorção material ao nível da asserção para uma estimativa contabilística e divulgações relacionadas, esta ISA exige que o auditor tenha em conta o nível de incerteza de estimação a que está sujeita a estimativa contabilística e o nível a que a seleção e aplicação dos métodos, pressupostos e dados usados ao desenvolver a estimativa contabilística, e a seleção da estimativa de um ponto do órgão de gestão e as divulgações relacionadas, são afetados pela complexidade, subjetividade ou outros fatores de risco inerente.

2. O risco inerente relacionado com uma estimativa contabilística, é a suscetibilidade de uma asserção sobre a estimativa contabilística a distorção material, antes de considerar os controlos. O risco inerente resulta dos fatores de risco inerente, os quais dão origem a desafios de como fazer apropriadamente a estimativa contabilística. Este Apêndice proporciona mais detalhe sobre a natureza dos fatores de risco inerente da incerteza, subjetividade e complexidade da incerteza de estimação, e suas inter-relações, no contexto do desenvolvimento das estimativas contabilísticas e da seleção da estimativa de um ponto do órgão de gestão e divulgações relacionadas para inclusão nas demonstrações financeiras.

Base de Mensuração

3. A base de mensuração e a natureza, condição e circunstâncias do item das demonstrações financeiras dão origem aos atributos de avaliação relevantes. Quando o custo ou preço de um item não pode ser diretamente observado, é exigido que seja feita uma estimativa contabilística aplicando um método apropriado e usando dados e pressupostos apropriados. O método pode ser especificado pelo referencial de relato financeiro aplicável, ou ser selecionado pelo órgão de gestão, para refletir o conhecimento disponível sobre como os atributos de avaliação relevantes se espera que influenciem o custo ou preço do item na base de mensuração.

Incerteza da Estimação

4. A suscetibilidade a uma falta de precisão na mensuração é muitas vezes referida em referenciais contabilísticos como incerteza de mensuração. A incerteza de estimação é definida nesta ISA como a suscetibilidade a uma falta de precisão de mensuração inerente. Isto surge quando a quantia monetária exigida para um item que está reconhecido ou divulgado nas demonstrações financeiras não pode ser mensurado com precisão através de observação direta do custo ou preço. Quando não é possível a observação direta, a estratégia de mensuração mais precisa seguinte é aplicar um método que reflita o conhecimento disponível sobre o custo ou preço para o item na base de mensuração relevante, usando dados observáveis sobre os atributos de avaliação relevantes.

5. Porém, alguns constrangimentos na disponibilidade de tal conhecimento ou dados podem limitar a verificabilidade dos inputs ao processo de mensuração e, assim, limitar a precisão dos resultados da mensuração. Adicionalmente, a maior parte dos referenciais contabilísticos reconhecem que existem constrangimentos práticos na informação que devem ser tidos em conta, tal como no caso em que o custo em obter a informação excede os benefícios. A falta de precisão na mensuração que surge destes constrangimentos é inerente porque não pode ser eliminada do processo de mensuração. Consequentemente, estes constrangimentos são fontes de incerteza de estimação. Outras fontes de incerteza de estimação que podem existir no processo de mensuração são, pelo menos em princípio, capazes de ser eliminadas se o método for aplicado adequadamente e, assim, são fontes de potencial distorção e não incerteza de estimação.

6. Quando a incerteza de estimação é relativa a futuros influxos ou exfluxos incertos de benefícios económicos que, no final, resultarão do ativo ou passivo subjacente, o resultado destes fluxos apenas serão observáveis após a data das demonstrações financeiras. Dependendo da natureza da base de mensuração aplicável e da natureza, condição e circunstâncias do item das demonstrações financeiras, este resultado pode ser diretamente observável antes de as demonstrações financeiras estarem finalizadas ou pode apenas ser diretamente observável numa data futura. Para algumas estimativas contabilísticas, poderá não haver qualquer resultado diretamente observável.

7. Alguns resultados incertos podem ser relativamente fáceis de prever com um alto grau de precisão para um determinado item. Por exemplo, a vida útil de uma máquina de produção pode ser facilmente prevista se estiver disponível informação técnica suficiente acerca da sua vida útil média. Quando não for possível prever

um resultado futuro, tal como a esperança de vida de um indivíduo com base em pressupostos atuariais, com razoável precisão, é ainda possível prever esse resultado com grande precisão para um grupo de indivíduos. As bases de mensuração podem, em alguns casos, indicar um nível de portfolio como a unidade de conta relevante para efeitos de mensuração, a qual pode reduzir a inerente incerteza de estimação.

Complexidade

8. A complexidade (isto é, a complexidade inerente ao processo de desenvolvimento de uma estimativa contabilística, antes da consideração de controlos) dá origem a risco inerente. A complexidade inerente pode surgir quando:

   - Existem muitos atributos de avaliação com muitos relacionamentos (ou relacionamentos não lineares) entre eles.
   - A determinação dos valores apropriados para um ou mais atributos de avaliação exige múltiplos conjuntos de dados.
   - São exigidos mais pressupostos no desenvolvimento da estimativa contabilística, ou quando existem correlações entre os pressupostos exigidos.
   - Os dados usados são inerentemente difíceis de identificar, capturar, aceder ou compreender.

9. A complexidade pode estar relacionada com a complexidade do método e do processo de cálculo ou do modelo usado a aplicar. Por exemplo, a complexidade do modelo pode refletir a necessidade de aplicar conceitos ou técnicas de valorização baseadas em probabilidades, fórmulas de opções de preços ou técnicas de simulação para prever resultados futuros incertos ou comportamentos hipotéticos. Da mesma forma, o processo de cálculo pode exigir dados de várias fontes, ou vários conjuntos de dados, para suportar o desenvolvimento de um pressuposto ou a aplicação de conceitos matemáticos ou estatísticos sofisticados.

10. Quanto maior for a complexidade, maior é a probabilidade de o órgão de gestão vir a precisar de aplicar conhecimentos ou competências especializadas no desenvolvimento da estimativa contabilística, ou de contratar um perito, por exemplo, em relação ao seguinte:

    - Os conceitos e técnicas de avaliação que podem ser usados no contexto dos objetivos e base de mensuração ou de outros requisitos do referencial de relato financeiro aplicável e como aplicar esses conceitos e técnicas;
    - Os atributos de avaliação subjacentes que podem ser relevantes dada a natureza da base de mensuração e a natureza, condição ou circunstâncias dos itens das demonstrações financeiras para os quais estão a ser feitas estimativas contabilísticas; ou
    - A identificação das fontes de dados apropriadas seja de fontes internas (incluindo de fontes fora do razão geral e razões auxiliares) seja de fontes externa de informação, a determinação de como tratar dificuldades potenciais na obtenção dos dados dessas fontes ou na manutenção da sua integridade quando se aplica o método, ou a compreensão da relevância e credibilidade desses dados.

11. A complexidade relacionada com os dados pode surgir, por exemplo, nas circunstâncias seguintes:

    (a) Quando os dados são difíceis de obter ou quando se relacionam com transações que não estão geralmente acessíveis. Mesmo quando esses dados estão acessíveis, por exemplo através de uma fonte de informação externa, pode ser difícil considerar a relevância e credibilidade dos dados, a menos que a fonte de informação externa divulgue informação adequada acerca das fontes de dados subjacentes que usou e acerca de qualquer processamento de dados que tenham efetuado.
    (b) Quando os dados que refletam os pontos de vista da fonte de informação externa acerca de acontecimentos e condições futuros, os quais podem ser relevantes para desenvolverem suporte para um pressuposto, forem difíceis de compreender sem transparência sobre a razão e a informação tida em conta no desenvolvimento daqueles pontos de vista.
    (c) Quando determinados tipos de dados são inerentemente difíceis de compreender porque exigem conhecimento de conceitos sobre negócios ou legais tecnicamente complexos, por exemplo, quando é exigido que se conheçam adequadamente dados que incluam os termos de acordos legais acerca de transações envolvendo instrumentos financeiros ou produtos de seguros complexos.

Subjetividade

12. A subjetividade (isto é, a subjetividade inerente ao processo de desenvolvimento de uma estimativa contabilística, antes da consideração de controlos) reflete limitações inerentes ao conhecimento ou aos dados

razoavelmente disponíveis sobre atributos de avaliação. Quando existem tais limitações, o referencial de relato financeiro aplicável pode reduzir o grau de subjetividade proporcionando uma base obrigatória para fazer alguns julgamentos. Os requisitos de tal obrigação podem, por exemplo, estabelecer objetivos implícitos ou explícitos relativos a mensuração, divulgação, unidade de conta ou a aplicação de um constrangimento de custo. O referencial de relato financeiro aplicável pode também enfatizar a importância de tais julgamentos através de requisitos para divulgação acerca desses julgamentos.

13. O julgamento do órgão de gestão é geralmente necessário para determinar algumas ou todas as matérias seguintes, as quais geralmente implicam subjetividade:

- Até à extensão não especificada nos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, as abordagens, conceitos, técnicas e fatores de avaliação apropriados para usar no método de estimação, tendo presente o conhecimento disponível;
- Até à extensão em que os atributos de avaliação são observáveis quando existem várias fontes potenciais de dados, as fontes de dados apropriados a usar;
- Até à extensão em que os atributos de avaliação não são observáveis, os pressupostos ou gama de pressupostos apropriados a preparar, tendo presente os melhores dados disponíveis incluindo, por exemplo, pontos de vista do mercado;
- O intervalo de possíveis resultados razoáveis dos quais o órgão de gestão seleciona a sua estimativa de um ponto, e a probabilidade relativa de que alguns pontos dentro do intervalo sejam consistentes com os objetivos da base de mensuração exigida pelo referencial de relato financeiro aplicável; e
- A seleção da estimativa de um do órgão de gestão e as respetivas divulgações a fazer nas demonstrações financeiras.

14. A elaboração de pressupostos acerca de acontecimentos e condições futuros implica o uso de julgamento cuja dificuldade varia com o grau de incerteza destes acontecimentos e condições. A precisão com que é possível prever acontecimentos e condições futuros incertos depende do grau até ao qual esses acontecimentos e condições sejam determináveis baseado no conhecimento, incluindo o conhecimento de condições, acontecimentos e resultados relacionados passados. A falta de precisão também contribui para incerteza da estimação, conforme referido acima.

15. No que diz respeito a resultados futuros, os pressupostos apenas precisarão de ser usados para as características dos resultados que sejam incertos. Por exemplo, ao considerar a mensuração de uma possível imparidade de uma conta a receber de venda de mercadorias à data do balanço, a quantia da conta a receber pode ser inequivocamente estabelecida e diretamente observável nos documentos da respetiva transação. O que pode ser incerto é a quantia, se alguma, da perda devido à imparidade. Neste caso, apenas podem ser exigidos pressupostos acerca da probabilidade da perda e da quantia e momento de tal perda.

16. Porém, noutros casos, as quantias de fluxos de caixa incorporados nos direitos relativos a um ativo podem ser incertos. Nesses casos, podem ter que ser elaborados pressupostos acerca tanto das quantias dos direitos aos fluxos de caixa subjacentes como das potenciais perdas por imparidade.

17. Pode ser necessário que o órgão de gestão considere a informação acerca dos acontecimentos e condições passados em conjunto com tendências e expectativas correntes acerca de desenvolvimentos futuros. Os acontecimentos e condições passados proporcionam informação histórica que podem evidenciar a repetição de padrões históricos que podem ser extrapolados na avaliação de resultados futuros. Esta informação histórica pode também indicar a alteração de padrões desses comportamentos ao longo do tempo (ciclos ou tendências). Isto pode sugerir que os padrões históricos subjacentes de comportamento têm vindo a alterar sob formas de algum modo previsíveis que podem, também, ser extrapolados na avaliação de resultados futuros. Podem também estar disponíveis outros tipos de informação que possam indicar possíveis alterações de padrões de comportamento ou de ciclos ou tendências relacionadas. Podem ser necessários julgamentos difíceis acerca do valor preditivo de tal informação.

18. A extensão e natureza (incluindo o grau de subjetividade envolvido) dos julgamentos efetuados no desenvolvimento das estimativas contabilísticas podem criar a oportunidade para uma falta de isenção do órgão de gestão quando toma decisões acerca das medidas que, segundo o próprio, são as apropriadas ao fazer a estimativa contabilística. Quando também existe um alto grau de complexidade ou um alto grau de incerteza de estimação, ou ambos, o risco e a oportunidade para o órgão de gestão não ser isento ou para cometer fraude podem também aumentar.

Relação da Incerteza de Estimação com a Subjetividade e a Complexidade

19. A incerteza de estimação dá origem a uma inerente variação dos métodos possíveis, fontes de dados e pressupostos que podem ser usados para fazer a estimativa contabilística. Isto origina subjetividade e, além do mais, a necessidade de usar julgamento no seu desenvolvimento. São exigidos julgamentos para selecionar os métodos e fontes de dados apropriados, para elaborar os pressupostos e para selecionar a estimativa se um ponto do órgão de gestão e respetivas divulgações a incluir nas demonstrações financeiras. Estes julgamentos são feitos no contexto dos requisitos de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação do referencial de relato financeiro aplicável. Porém, dado que existem constrangimentos sobre a disponibilidade e acessibilidade do conhecimento ou da informação para suportar esses julgamentos, os mesmos são, por natureza, subjetivos.

20. A subjetividade nestes julgamentos cria a oportunidade para haver faltas de isenção do órgão de gestão, intencionais ou não intencionais, ao fazê-los. Muitos referenciais contabilísticos exigem que a informação preparada para ser incluída nas demonstrações financeiras deve ser neutral (isto é, não deve ser tendenciosa). Dado que a falta de isenção pode, em princípio, ser eliminada do processo de estimação, as fontes de potencial falta de isenção nos julgamentos feitos para tratar a subjetividade são fontes de potencial distorção e não fontes de incerteza de estimação.

21. A variação inerente nos possíveis métodos, fontes de dados e pressupostos que podem ser usados para fazer a estimativa contabilística (ver o parágrafo 19) também dá origem a variação nos possíveis resultados da mensuração. A dimensão do intervalo de possíveis resultados de mensuração razoáveis resulta do grau de incerteza de estimação e é muitas vezes referida como a sensibilidade da estimativa contabilística. Adicionalmente à determinação dos resultados da mensuração, um processo de estimação também envolve a análise do efeito das variações inerentes nos possíveis métodos, fontes de dados e pressupostos do intervalo de possíveis resultados de mensuração razoáveis (referida como análise de sensibilidade).

22. O desenvolvimento de uma apresentação nas demonstrações de uma estimativa contabilística, a qual, quando exigida pelo referencial de relato financeiro aplicável, atinge a representação fiel (isto é, completa, neutral e isenta de erro), inclui fazer julgamentos apropriados ao selecionar uma estimativa de um ponto do órgão de gestão que seja adequadamente escolhido de uma variedade de possíveis resultados de mensuração razoáveis e das respetivas divulgações que descrevam de forma apropriada a incerteza de estimação. Estes julgamentos podem implicar eles próprios subjetividade, dependendo da natureza dos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável que tratem destas matérias. Por exemplo, o referencial de relato financeiro aplicável pode exigir uma base específica (tal como uma probabilidade média ponderada ou uma melhor estimativa) para a seleção da estimativa de um ponto do órgão de gestão. Da mesma forma, pode também exigir divulgações específicas ou divulgações que satisfaçam determinados objetivos ou divulgações que sejam exigidas para atingir apresentação apropriada nas circunstâncias.

23. Embora uma estimativa contabilística que esteja sujeita a um alto grau de incerteza de estimação possa ser menos precisa em termos de mensuração do que uma estimativa sujeita a um menor grau de incerteza, pode, ainda assim, ter relevância suficiente para os utilizadores das demonstrações financeiras para ser reconhecida nas mesmas se, quando exigido pelo referencial de relato financeiro aplicável, puder ser atingida representação fiel do item. Em alguns casos, a incerteza de estimação pode ser tão grande que os critérios de reconhecimento do referencial de relato financeiro aplicável não são satisfeitos e a estimativa não pode ser reconhecida nas demonstrações financeiras. Mesmo nestas circunstâncias, podem ainda ser relevantes requisitos de divulgação, por exemplo, para divulgar a estimativa de um ponto ou intervalo de possíveis resultados de mensuração razoáveis e para descrever a incerteza de estimação e os constrangimentos em reconhecer o item. Os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável que se aplicam nestas circunstâncias podem estar especificados em maior ou menor grau. Assim, nestas circunstâncias, haverá julgamentos adicionais que implicam subjetividade.

Apêndice 2

(Ref: Parágrafo A146)

Comunicações com os Encarregados da Governação

As matérias que o auditor deve considerar na comunicação com os encarregados da governação relacionadas com os seus pontos de vista acerca dos aspetos qualitativos significativos das práticas contabilísticas da entidade relativas às estimativas contabilísticas e respetivas divulgações incluem:

(a) A forma como o órgão de gestão identifica transações, outros acontecimentos e condições que possam dar origem à necessidade de fazer, ou alterar, estimativas contabilísticas e divulgações relacionadas.

(b) Os riscos de distorção material.

(c) A materialidade relativa da estimativa contabilística para as demonstrações financeiras como um todo.

(d) A compreensão (ou falta dela) pelo órgão de gestão sobre a natureza e extensão das estimativas contabilísticas e os riscos a elas associados.

~~(e)~~ Se o órgão de gestão aplicou competências ou conhecimentos especializados apropriados, ou contratou peritos apropriados.

(f) Os pontos de vista do auditor acerca das diferenças entre a estimativa de um ponto, ou intervalo, do auditor e a estimativa e um ponto do órgão de gestão.

(g) Os pontos de vista do auditor acerca da apropriação da seleção das políticas contabilísticas relativas às estimativas contabilísticas e acerca da apresentação das estimativas nas demonstrações financeiras.

(h) Indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão.

(i) Se houve ou devia ter havido uma alteração desde o período anterior nos métodos para fazer as estimativas contabilísticas.

(j) Quando houve uma alteração desde o período anterior nos métodos para desenvolver as estimativas contabilísticas, a razão para tal e o resultado de estimativas contabilísticas em períodos anteriores.

(k) Se os métodos do órgão de gestão para desenvolver as estimativas contabilísticas, incluindo nos casos em que utilizou um modelo, são apropriados no contexto dos objetivos de mensuração, da natureza, condições ou circunstâncias e de outros requisitos do referencial de relato financeiro aplicável.

(l) A natureza e consequências dos pressupostos significativos usados nas estimativas contabilísticas e o grau de subjetividade envolvido no desenvolvimento dos pressupostos.

(m) Se os pressupostos significativos são consistentes entre si e com outros usados noutras estimativas contabilísticas, ou com pressupostos usados em outras áreas das atividades da entidade.

(n) Quando relevante para a apropriação dos pressupostos significativos ou para a apropriada aplicação do referencial de relato financeiro aplicável, se o órgão de gestão tem a intenção de tomar medidas específicas e tem a capacidade de o fazer.

(o) A forma como o órgão de gestão considerou pressupostos ou resultados alternativos e a razão para os rejeitar, ou a forma como o órgão de gestão tratou a incerteza de estimação ao fazer as estimativas.

(p) Se os dados e pressupostos significativos usados pelo órgão de gestão ao fazer as estimativas contabilísticas são apropriados no contexto do referencial de relato financeiro aplicável.

(q) A relevância e credibilidade da informação obtida de fontes de informação externas.

(r) Dificuldades significativas sentidas ao obter prova de auditoria suficiente e apropriada relacionada com os dados obtidos de uma fonte externa de informação ou com as valorizações efetuadas pelo órgão de gestão ou um perito do órgão de gestão.

(s) Diferenças significativas entre os julgamentos do auditor e do órgão de gestão ou de um perito do órgão de gestão com respeito a valorizações.

(t) Os efeitos potenciais nas demonstrações financeiras da entidade de riscos e exposições materiais que seja exigido divulgar nas demonstrações financeiras, incluindo a incerteza de estimação associada a estimativas contabilísticas.

(u) A razoabilidade das divulgações sobre a incerteza de estimação nas demonstrações financeiras.

(v) Se as decisões do órgão de gestão relativas ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação das estimativas contabilísticas e divulgações relacionadas nas demonstrações financeiras estão de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.