NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 550

PARTES RELACIONADAS

(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 dos Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas 2

Responsabilidades do Auditor 3–7

Data de Eficácia 8

Objetivos 9

Definições 10

Requisitos

Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas 11–17

Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas 18–19

Resposta aos Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas 20–24

Avaliação da Contabilização e Divulgação dos Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas Identificadas 25

Declarações Escritas 26

Comunicação com os Encarregados da Governação 27

Documentação 28

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Responsabilidades do Auditor A1–A3

Definição de Parte Relacionada A4–A7

Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas A8–A28

Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas A29–A30

Resposta aos Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas A31–A45

Avaliação da Contabilização e Divulgação dos Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas Identificadas A46–A47

Declarações Escritas A48–A49

Comunicação com os Encarregados da Governação A50

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 550, *Partes Relacionadas*, 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 respeitantes aos relacionamentos e transações com partes relacionadas quando executa uma auditoria de demonstrações financeiras. Especificamente, desenvolve a forma como a ISA 315 (Revista),[1] a ISA 330,[2] e a ISA 240[3] devem ser aplicadas em relação aos riscos de distorção material associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas.

Natureza dos Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas

2. Muitas transações com partes relacionadas realizam-se no âmbito normal da atividade. Nestas circunstâncias, não acarretam risco mais alto de distorção material das demonstrações financeiras do que transações similares com partes não relacionadas. Porém, a natureza das relações e das transações com partes relacionadas pode, nalgumas circunstâncias, dar origem a riscos mais altos de distorção material das demonstrações financeiras do que transações com partes não relacionadas. Por exemplo:

   - As partes relacionadas podem operar através de um conjunto alargado e complexo de relações e estruturas, com um aumento correspondente na complexidade das transações com partes relacionadas.
   - Os sistemas de informação podem não ser eficazes na identificação ou sumarização de transações e saldos entre uma entidade e as suas partes relacionadas.
   - As transações com partes relacionadas podem não ser efetuadas segundo termos e condições de mercado normais; por exemplo, algumas transações com partes relacionadas podem ser efetuadas sem qualquer retribuição.

Responsabilidades do Auditor

3. Dado que as partes relacionadas não são independentes umas das outras, muitos referenciais de relato financeiro estabelecem requisitos específicos de contabilização e divulgação para as relações, transações e saldos com partes relacionadas, para permitir que os utilizadores das demonstrações financeiras possam compreender a sua natureza e os seus efeitos reais ou potenciais sobre as demonstrações financeiras. Quando o referencial de relato financeiro aplicável estabelecer tais requisitos, o auditor tem a responsabilidade de executar procedimentos de auditoria para identificar, avaliar e responder aos riscos de distorção material provenientes da não contabilização e divulgação apropriadas pela entidade das relações, transações e saldos com partes relacionadas de acordo com os requisitos do referencial.

4. Mesmo que o referencial de relato financeiro aplicável estabeleça requisitos mínimos ou não estabeleça requisitos sobre partes relacionadas, o auditor terá de tomar conhecimento dos relacionamentos e transações com partes relacionadas de forma suficiente para ser capaz de concluir se as demonstrações financeiras, na medida em que sejam afetadas por esses relacionamentos e transações: (Ref: Parágrafo A1)

   (a) Garantem uma apresentação apropriada (para referenciais de apresentação apropriada); ou (Ref: Parágrafo A2)

   (b) Não são enganadoras (para referenciais de cumprimento). (Ref: Parágrafo A3)

5. Além disso, o conhecimento dos relacionamentos e transações com partes relacionadas da entidade é relevante para a avaliação pelo auditor sobre se estão presentes um ou mais riscos de fraude conforme exigido pela ISA 240[4], porque a fraude pode ser cometida mais facilmente através de partes relacionadas.

6. Dadas as limitações inerentes de uma auditoria, existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais das demonstrações financeiras possam não ser detetadas, mesmo que a auditoria seja devidamente planeada e executada de acordo com as ISA.[5] No contexto das partes relacionadas, os potenciais efeitos de limitações inerentes sobre a capacidade do auditor para detetar distorções materiais são maiores por razões como:

   - O órgão de gestão pode não ter conhecimento da existência de todos os relacionamentos e transações com partes relacionadas, especialmente se o referencial de relato financeiro aplicável não estabelecer

---

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 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*

4 ISA 240, parágrafo 25

5 ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafos A56 a A57

requisitos aplicáveis a essas partes relacionadas.

- As relações entre partes relacionadas podem representar uma maior oportunidade para conluio, encobrimento ou manipulação pelo órgão de gestão.

7. Planear e executar a auditoria com ceticismo profissional como exigido pela ISA 200[6] é, assim, particularmente importante neste contexto, dado o potencial para que existam relacionamentos e transações com partes relacionadas que não foram divulgados. Os requisitos desta ISA são concebidos para ajudar o auditor a identificar e avaliar os riscos de distorção material associados a relacionamentos e transações com partes relacionadas e a conceber procedimentos de auditoria para dar resposta aos riscos avaliados.

Data de Eficácia

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

Objetivos

9. Os objetivos do auditor são:

   (a) Independentemente de o referencial de relato financeiro aplicável estabelecer ou não requisitos sobre partes relacionadas, obter um conhecimento suficiente dos relacionamentos e transações com partes relacionadas para ser capaz de:

      (i) Reconhecer fatores de risco de fraude, se existirem, provenientes de relacionamentos e transações com partes relacionadas e que sejam relevantes para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material devido a fraude; e

      (ii) Concluir, com base na prova de auditoria obtida, se as demonstrações financeiras, na medida em que são afetadas por esses relacionamentos e transações:

         a. Garantem uma apresentação apropriada (para referenciais de apresentação apropriada); ou

         b. Não são enganadoras (para referenciais de cumprimento); e

   (b) Além disso, quando o referencial de relato financeiro aplicável estabelecer requisitos sobre partes relacionadas, obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se os relacionamentos e transações com partes relacionadas foram apropriadamente identificados, contabilizados e divulgados nas demonstrações financeiras de acordo com o referencial.

Definições

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

   (a) Transação entre partes não relacionadas – Uma transação efetuada em determinados termos e condições, de livre vontade, entre um comprador e um vendedor que não são relacionados e que atuam de forma independente um do outro na defesa dos seus próprios interesses.

   (b) Parte relacionada – Uma parte que é ou: (Ref: Parágrafo A4 a A7)

      (i) Uma parte relacionada como definido no referencial de relato financeiro aplicável; ou

      (ii) No caso de um referencial de relato financeiro aplicável que estabelece requisitos mínimos ou não estabelece requisitos sobre partes relacionadas:

         a. Uma pessoa ou outra entidade que tem controlo ou influência significativa, direta ou indiretamente por meio de um ou mais intermediários, sobre a entidade que relata;

         b. Uma outra entidade sobre a qual a entidade que relata tem controlo ou influência significativa direta ou indiretamente por meio de um ou mais intermediários; ou

         c. Uma outra entidade que está sob controlo comum com a entidade que relata tendo:

            i. Controlo de propriedade comum;

            ii. Proprietários que são membros próximos da família; ou

            iii. Gestão principal comum.

[6] ISA 200, parágrafo 15

Porém, as entidades que estão sob controlo comum por um Estado (isto é, um governo nacional, regional ou local) não são consideradas relacionadas salvo se empreenderem transações significativas ou partilharem recursos numa extensão significativa umas com as outras.

Requisitos

Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas

11. No âmbito dos procedimentos de avaliação do risco e atividades relacionadas que a ISA 315 (Revista 2019) e a ISA 240 exigem que o auditor execute durante a auditoria[7], o auditor deve executar os procedimentos de auditoria e atividades relacionadas estabelecidos nos parágrafos 12 a 17 para obter informação relevante para identificar os riscos de distorção material associados a relacionamentos e transações com partes relacionadas. (Ref: Parágrafo A8)

Tomar Conhecimento dos Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas da Entidade

12. As discussões no seio da equipa de trabalho exigidas pela ISA 315 (Revista 2019) e pela ISA 240[8] devem incluir considerações específicas sobre a suscetibilidade das demonstrações financeiras a distorção material devido a fraude ou erro que possa resultar dos relacionamentos e transações da entidade com partes relacionadas. (Ref: Parágrafos A9 e A10)

13. O auditor deve proceder a indagações junto do órgão de gestão sobre:

    (a) A identidade das partes relacionadas da entidade, incluindo as alterações face ao período anterior; (Ref: Parágrafos A11 a A14)

    (b) A natureza das relações entre a entidade e essas partes relacionadas; e

    (c) Se a entidade celebrou quaisquer transações com essas partes relacionadas durante o período e, em caso afirmativo, o tipo e finalidade das transações.

14. O auditor deve proceder a indagações junto do órgão de gestão e outros dentro da entidade e executar outros procedimentos de avaliação do risco considerados apropriados para se inteirar dos controlos, se existirem, que o órgão de gestão estabeleceu para: (Ref: Parágrafos A15 a A20)

    (a) Identificar, contabilizar e divulgar os relacionamentos e transações com partes relacionadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável;

    (b) Autorizar e aprovar transações e acordos significativos com partes relacionadas; e (Ref: Parágrafo A21)

    (c) Autorizar e aprovar transações e acordos significativos fora do âmbito normal da atividade.

Estar Atento à Informação sobre Partes Relacionadas ao Rever Registos ou Documentos

15. Durante a auditoria, o auditor deve estar atento, ao inspecionar registos ou documentos, relativamente a acordos ou outras informações que possam indicar a existência de relacionamentos e transações com partes relacionadas que o órgão de gestão não tenha previamente identificado ou divulgado ao auditor. (Ref: Parágrafos A22 e A23)

    Em particular relativamente à eventual existência de relacionamentos e transações com partes relacionadas que o órgão de gestão não tenha previamente identificado ou divulgado ao auditor, este deve analisar:

    (a) Confirmações bancárias e de advogados obtidas no âmbito dos procedimentos do auditor;

    (b) Atas de reuniões de acionistas e dos encarregados da governação; e

    (c) Outros registos ou documentos que o auditor considere necessários nas circunstâncias da entidade.

16. Se o auditor identificar transações significativas fora do âmbito normal da atividade da entidade ao executar os procedimentos de auditoria exigidos pelo parágrafo 15 ou através de outros procedimentos de auditoria, deve questionar o órgão de gestão sobre: (Ref: Parágrafos A24 e A25)

    (a) A natureza dessas transações; e (Ref: Parágrafo A26)

    (b) Se poderão estar envolvidas partes relacionadas. (Ref: Parágrafo A27)

---

[7] ISA 315 (Revista), parágrafo 13; ISA 240, parágrafo 17

[8] ISA 315 (Revista), parágrafo 17; ISA 240, parágrafo 16

Partilha de Informação sobre Partes Relacionadas com a Equipa de Trabalho

17. O auditor deve partilhar com os outros membros da equipa de trabalho a informação relevante obtida sobre as partes relacionadas da entidade. (Ref: Parágrafo A28)

Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas

18. Em cumprimento dos requisitos da ISA 315 (Revista 2019) no sentido de identificar e avaliar os riscos de distorção material, o auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção material associados a relacionamentos e transações com partes relacionadas e determinar se quaisquer desses riscos constituem riscos significativos[9]. Ao fazer esta determinação, o auditor deve tratar as transações significativas com partes relacionadas identificadas fora do âmbito normal da atividade da entidade como dando origem a riscos significativos.

19. Se o auditor identificar fatores de risco de fraude (incluindo circunstâncias relativas à existência de uma parte relacionada com influência dominante) quando executa os procedimentos de avaliação do risco e atividades relacionadas associadas a partes relacionadas, deve considerar tal informação quando identifica e avalia os riscos de distorção material devido a fraude ou erro de acordo com a ISA 240. (Ref: Parágrafos A6, A29 e A30)

Resposta aos Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas

20. Como parte do requisito da ISA 330 no sentido de que o auditor dê resposta aos riscos avaliados[10], ele concebe e executa procedimentos de auditoria adicionais para obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os riscos de distorção material avaliados associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas. Estes procedimentos de auditoria devem incluir os exigidos pelos parágrafos 21 a 24. (Ref: Parágrafos A31 a A34)

Identificação de Partes Relacionadas ou de Transações Significativas com Partes Relacionadas Anteriormente Não Identificadas ou Não Divulgadas

21. Se o auditor identificar acordos ou informações que sugiram a existência de relações ou transações com partes relacionadas que o órgão de gestão não tenha previamente identificado ou divulgado ao auditor, este deve determinar se as circunstâncias subjacentes confirmam a existência dessas relações ou transações.

22. Se o auditor identificar partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas que o órgão de gestão não tenha anteriormente identificado ou divulgado ao auditor, deve:

    (a) Comunicar prontamente a informação relevante aos outros membros da equipa de trabalho; (Ref: Parágrafo A35)

    (b) Quando o referencial de relato financeiro aplicável estabelecer requisitos sobre partes relacionadas:

        (i) Solicitar ao órgão de gestão que identifique todas as transações com as partes relacionadas recém identificadas para avaliação posterior pelo auditor; e

        (ii) Indagar quanto às razões por que os controlos da entidade aplicáveis aos relacionamentos e transações com partes relacionadas não permitiram a identificação ou divulgação dessas relações ou transações;

    (c) Executar procedimentos substantivos de auditoria apropriados em relação a essas partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas recém identificadas; (Ref: Parágrafo A36)

    (d) Reconsiderar o risco de que possam existir outras partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas que o órgão de gestão não tenha previamente identificado ou divulgado ao auditor e executar procedimentos de auditoria adicionais conforme necessário; e

    (e) Se a não divulgação pelo órgão de gestão se afigurar intencional (e, portanto, indicativa de um risco de distorção material devido a fraude), avaliar as implicações para a auditoria. (Ref: Parágrafo A37)

Transações Significativas com Partes Relacionadas Identificadas fora do Âmbito Normal da Atividade da Entidade

23. Relativamente a transações significativas com partes relacionadas identificadas fora do âmbito normal da atividade da entidade, o auditor deve:

---

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

[10] ISA 330, parágrafos 5 e 6

(a) Inspecionar os contratos ou acordos subjacentes, se existirem, e avaliar se:

(i) A justificação económica (ou a sua falta) das transações sugere que possam ter sido celebradas para levar a efeito relato financeiro fraudulento ou esconder a apropriação indevida de ativos;[11] (Ref: Parágrafos A38 e A39)

(ii) Os termos das transações são consistentes com as explicações do órgão de gestão; e

(iii) As transações foram devidamente contabilizadas e divulgadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável; e

(b) Obter prova de auditoria de que as transações foram apropriadamente autorizadas e aprovadas. (Ref: Parágrafos A40 e A41)

Asserções de que as Transações com Partes Relacionadas Foram Conduzidas em Termos Equivalentes ao que Aconteceria numa Transação Entre Partes Não Relacionadas

24. Se o órgão de gestão tiver feito nas demonstrações financeiras uma asserção considerando que uma transação com uma parte relacionada foi conduzida em termos equivalentes ao que aconteceria numa transação entre partes não relacionadas, o auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca dessa asserção. (Ref: Parágrafos A42 a A45)

Avaliação da Contabilização e Divulgação dos Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas Identificadas

25. Ao formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras de acordo com a ISA 700 (Revista),[12] o auditor deve avaliar: (Ref: Parágrafo A46)

(a) Se os relacionamentos e transações com partes relacionadas identificadas foram apropriadamente contabilizados e divulgados de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável; e (Ref: Parágrafo A47)

(b) Se os efeitos dos relacionamentos e transações com partes relacionadas:

(i) Não permitem que as demonstrações financeiras representem uma apresentação apropriada (para referenciais de apresentação apropriada); ou

(ii) Fazem com que as demonstrações financeiras sejam enganadoras (para referenciais de cumprimento).

Declarações Escritas

26. Quando o referencial de relato financeiro estabelece requisitos sobre partes relacionadas, o auditor deve obter declarações escritas do órgão de gestão e, quando apropriado, dos encarregados da governação no sentido de que: (Ref: Parágrafos A48 e A49)

(a) Divulgaram ao auditor a identidade das partes relacionadas da entidade e todos os relacionamentos e transações com partes relacionadas de que têm conhecimento; e

(b) Contabilizaram e divulgaram apropriadamente tais relacionamentos e transações de acordo com os requisitos do referencial.

Comunicação com os Encarregados da Governação

27. Salvo se todos os encarregados da governação estiverem envolvidos na gestão da entidade,[13] o auditor deve comunicar aos encarregados da governação as matérias significativas que surgiram durante a auditoria em conexão com as partes relacionadas da entidade. (Ref: Parágrafo A50)

Documentação

28. O auditor deve incluir na documentação de auditoria os nomes das partes relacionadas identificadas e a natureza dos relacionamentos em causa.[14]

***

[11] ISA 240, parágrafo 33(c)

[12] ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, parágrafos 10 a 15

[13] ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*, parágrafo 13

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

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Responsabilidades do Auditor

Referenciais de Relato Financeiro que Estabelecem Requisitos Mínimos sobre Partes Relacionadas (Ref: Parágrafo 4)

A1. Um referencial de relato financeiro aplicável que estabelece requisitos mínimos sobre partes relacionadas é aquele que define o significado de parte relacionada mas em que essa definição tem um âmbito substancialmente mais reduzido do que a definição estabelecida no parágrafo 10(b)(ii) desta ISA, de tal forma que um requisito de divulgação de relacionamentos e transações com partes relacionadas previsto nesse referencial será aplicável a bastante menos relacionamentos e transações com partes relacionadas.

Referenciais de Apresentação Apropriada (Ref: Parágrafo 4(a))

A2. No contexto de um referencial de apresentação apropriada,[15] os relacionamentos e transações com partes relacionadas podem dar origem a que as demonstrações financeiras não garantam uma apresentação apropriada se, por exemplo, a realidade económica de tais relacionamentos e transações não estiver apropriadamente refletida nas demonstrações financeiras. Por exemplo, a apresentação apropriada pode não ser conseguida se a venda de uma propriedade pela entidade a um acionista com controlo por um preço acima ou abaixo do justo valor de mercado tiver sido contabilizada como uma transação envolvendo um lucro ou prejuízo para a entidade quando poderá constituir uma contribuição ou um retorno de capital ou o pagamento de um dividendo.

Referenciais de Cumprimento (Ref: Parágrafo 4(b))

A3. No contexto de um referencial de cumprimento, se os relacionamentos e transações com partes relacionadas dão ou não origem a que as demonstrações financeiras sejam enganadoras nos termos da ISA 700 depende das circunstâncias particulares do trabalho. Por exemplo, mesmo que a não divulgação de transações com partes relacionadas esteja em conformidade com o referencial e com a lei ou regulamento aplicáveis, as demonstrações financeiras podem ser enganadoras se uma parte substancial do rédito da entidade for obtido a partir de transações com partes relacionadas e se tal facto não for divulgado. Porém, será extremamente raro que o auditor considere que demonstrações financeiras preparadas e apresentadas de acordo com um referencial de cumprimento sejam consideradas enganadoras se, de acordo com a ISA 210[16] tiver determinado que o referencial é aceitável.[17]

Definição de Parte Relacionada (Ref: Parágrafo 10(b))

A4. Muitos referenciais de relato financeiro abordam os conceitos de controlo e de influência significativa. Se bem que possam ser utilizados diferentes termos, de forma geral é entendido que:

(a) Controlo é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade de forma a obter benefícios das suas atividades; e

(b) Influência significativa (que pode ser obtida por detenção de partes sociais, estatuto ou acordo) é o poder de participar nas decisões de política financeira e operacional de uma entidade, mas não o controlo dessas políticas.

A5. A existência das seguintes relações pode indicar a presença de controlo ou influência significativa:

(a) Detenção direta ou indireta de capital ou de outros interesses financeiros na entidade.

(b) Detenção direta ou indireta pela entidade de capital ou de outros interesses financeiros noutras entidades.

(c) Fazer parte dos encarregados da governação ou dos membros chave da gestão (isto é, os membros do órgão de gestão que tenham a autoridade e a responsabilidade pelo planeamento, direção e controlo das atividades da entidade).

(d) Ser um membro próximo da família de qualquer pessoa referida na alínea (c).

(e) Ter uma forte relação de negócio com qualquer pessoa referida na alínea (c).

Partes Relacionadas com Influência Dominante

---

[15] ISA 200, parágrafo 13(a), define o significado de referenciais de apresentação apropriada e de cumprimento.

[16] ISA 210, *Aceitar os Termos de um Trabalho de Auditoria*, parágrafo 6(a)

[17] ISA 700 (Revista), parágrafo A17

A6. As partes relacionadas, em virtude da sua capacidade de exercer controlo ou influência significativa, podem estar em posição de exercer influência dominante sobre a entidade ou sobre o seu órgão de gestão. A consideração deste comportamento é relevante ao identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude, como explicado adiante nos parágrafos A29 e A30.

Entidades com Finalidade Especial como Partes Relacionadas

A7. Em algumas circunstâncias, uma entidade com finalidade especial pode ser uma parte relacionada da entidade porque esta a pode, em substância, controlar, mesmo que possua pouco ou não possua nenhum capital próprio da entidade com finalidade especial.

Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas

Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas (Ref: Parágrafo 11)

Considerações Específicas para Entidades do Setor Público

A8. As responsabilidades do auditor do setor público no que respeita aos relacionamentos e transações com partes relacionadas podem ser afetadas pelo mandato de auditoria ou por obrigações de entidades do setor público resultantes de lei, regulamento ou outra autoridade. Consequentemente, as responsabilidades do auditor do setor público podem não se limitar a tratar os riscos de distorção material associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas, podendo também incluir uma responsabilidade mais vasta pelo tratamento dos riscos de incumprimento da lei, regulamento ou outra autoridade que regem as organizações do setor público e estabelecem requisitos específicos na condução de negócios com partes relacionadas. Adicionalmente, o auditor do setor público poderá ter de tomar em consideração requisitos de relato financeiro do setor público relativos a relacionamentos e transações com partes relacionadas que possam diferir dos requisitos aplicáveis ao setor privado.

Conhecimento dos Relacionamentos e Transações da Entidade com Partes Relacionadas

Discussão no seio da Equipa de Trabalho (Ref: Parágrafo 12)

A9. As matérias que podem ser tratadas na discussão no seio da equipa de trabalho incluem:

- A natureza e extensão dos relacionamentos e transações com partes relacionadas (usando, por exemplo, o registo do auditor sobre partes relacionadas identificadas, atualizado após cada auditoria).
- Salientar a importância de manter o ceticismo profissional ao longo de toda a auditoria no que respeita ao potencial de distorção material associada aos relacionamentos e transações com partes relacionadas.
- As circunstâncias ou condições da entidade que possam indicar a existência de relações ou transações com partes relacionadas que o órgão de gestão não tenha identificado ou divulgado ao auditor (por exemplo, uma estrutura organizacional complexa, o uso de entidades com finalidade especial para transações fora do balanço ou um sistema de informação inadequado).
- Os registos ou documentos que possam indicar a existência de relacionamentos e transações com partes relacionadas.
- A importância atribuída pelo órgão de gestão e pelos encarregados da governação à identificação, contabilização apropriada e divulgação de relacionamentos e transações com partes relacionadas (se o referencial de relato financeiro aplicável estabelecer requisitos sobre partes relacionadas) e o risco associado de derrogação de controlos pelo órgão de gestão.

A10. Além disso, a discussão no contexto da fraude pode incluir considerações específicas sobre a forma como as partes relacionadas podem estar envolvidas em fraude. Por exemplo:

- A forma como as entidades com finalidade especial controladas pelo órgão de gestão podem ser usadas para facilitar uma gestão dos resultados.
- A forma como as transações entre a entidade e um parceiro de negócio conhecido de um membro chave do órgão de gestão podem ter sido combinadas para facilitar a apropriação indevida de ativos da entidade.

Identidade das Partes Relacionadas da Entidade (Ref: Parágrafo 13(a))

A11. Nos casos em que o referencial de relato financeiro estabeleça requisitos sobre partes relacionadas, o órgão de gestão terá provavelmente facilidade em dispor de informação respeitante à identidade das partes relacionadas da entidade, na medida em que os seus sistemas de informação precisam de registar, processar e resumir os relacionamentos e transações com partes relacionadas a fim de habilitar a entidade a satisfazer os requisitos de

contabilização e de divulgação desse referencial. O órgão de gestão terá portanto provavelmente à sua disposição uma lista exaustiva das partes relacionadas e das alterações relativas ao período anterior. Para os trabalhos recorrentes, proceder a indagações proporciona uma base para comparar a informação facultada pelo órgão de gestão com o registo do auditor sobre partes relacionadas preparado em auditorias anteriores.

A12. Porém, quando o referencial não estabelece requisitos sobre partes relacionadas, a entidade pode não dispor de tais sistemas de informação. Nessas circunstâncias, é possível que o órgão de gestão não tenha conhecimento da existência de todas as partes relacionadas. Apesar de tudo, o requisito que obriga às indagações especificadas no parágrafo 13 continua a ser aplicável porque o órgão de gestão pode ter conhecimento de partes que satisfazem a definição de parte relacionada estabelecida nesta ISA. Em tal caso, porém, as indagações do auditor respeitantes à identidade das partes relacionadas da entidade serão provavelmente integradas nos procedimentos de avaliação do risco e atividades relacionadas do auditor executadas de acordo com a ISA 315 (Revista 2019) para obter informação respeitante à organização estrutural, propriedade, governação e modelo de negócio da entidade.

No caso particular de relações de controlo comum, como o órgão de gestão está em melhores condições de conhecer tais relações se estas tiverem relevância económica para a entidade, as indagações do auditor serão provavelmente mais eficazes se se orientarem para verificar se as partes com as quais a entidade empreende transações significativas ou partilha recursos num nível significativo são partes relacionadas.

A13. No contexto de uma auditoria de grupo, a ISA 600 (Revista) exige que o auditor do grupo peça aos auditors de cada componente para comunicar de forma atempada relações entre partes relacionadas não identificadas anteriormente pelo órgão de gestão do grupo ou pelo auditor do grupo.[18] Esta informação proporciona uma base útil para as indagações do auditor do grupo ao órgão de gestão no que respeita à identidade das partes relacionadas.

A14. O auditor pode também obter alguma informação respeitante à identidade das partes relacionadas da entidade por meio de indagações durante o processo de aceitação ou continuação do trabalho.

Os Controlos da Entidade sobre Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas (Ref: Parágrafo 14)

A15. Outros dentro da entidade são aqueles que se considera provavelmente têm conhecimento dos relacionamentos e transações com partes relacionadas da entidade e dos controlos da entidade sobre tais relacionamentos e transações. Podem incluir, na medida em que não façam parte do órgão de gestão:

- Os encarregados da governação;
- Pessoal em posição de iniciar, processar ou registar transações que sejam não só significativas, mas também fora do âmbito normal da atividade da entidade e os que supervisionam ou monitorizam tal pessoal;
- Auditores Internos;
- Consultores jurídicos da entidade; e
- O responsável pela área de ética ou pessoa equivalente.

A16. A auditoria é conduzida no pressuposto de que o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação reconhecem e compreendem que têm responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, incluindo quando relevante a sua apresentação apropriada, e pelo controlo interno que o órgão de gestão e, quando apropriado, os encarregados da governação determinem ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras que estejam isentas de distorção material devido a fraude ou a erro.[19] Consequentemente, quando o referencial estabelecer requisitos sobre partes relacionadas, a preparação de demonstrações financeiras exige que o órgão de gestão, com a supervisão dos encarregados da governação, conceba, implemente e mantenha controlos adequados sobre os relacionamentos e transações com partes relacionadas para que sejam identificadas e apropriadamente contabilizadas e divulgadas de acordo com o referencial. No seu papel de supervisão, os encarregados da governação são responsáveis por monitorizar a forma como o órgão de gestão cumpre a sua responsabilidade por tais controlos. Independentemente de quaisquer requisitos sobre partes relacionadas que o referencial possa estabelecer, os encarregados da governação podem, no seu papel de supervisão, obter informação do órgão de gestão que os habilite a compreender a natureza e racionalidade económica dos relacionamentos e transações com partes relacionadas.

---

[18] ISA 600 (Revista), *Considerações Especiais – Auditoria de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho de Auditores do Componente),* parágrafo 32(b)

[19] ISA 200, parágrafo A2

A17. Ao cumprir o requisito de ISA 315 (Revista 2019) no sentido de adquirir um conhecimento sobre o ambiente de controlo,[20] o auditor pode considerar caraterísticas do ambiente de controlo relevantes para mitigar os riscos de distorção material associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas, como:

- Códigos de ética internos, apropriadamente comunicados ao pessoal da entidade e de cumprimento obrigatório, que rejam as circunstâncias em que a entidade pode celebrar tipos específicos de transações com partes relacionadas.
- Políticas e procedimentos para uma divulgação aberta e oportuna dos interesses que o órgão de gestão e os encarregados da governação tenham em transações com partes relacionadas.
- Atribuição de responsabilidades dentro da entidade pela identificação, registo, sumarização e divulgação de transações com partes relacionadas.
- Divulgação e discussão oportunas entre o órgão de gestão e os encarregados da governação sobre transações significativas com partes relacionadas fora do âmbito normal da atividade da entidade, incluindo se os encarregados da governação têm questionado apropriadamente a justificação económica de tais transações (por exemplo, procurando aconselhamento de consultores profissionais externos).
- Diretrizes claras para a aprovação de transações com partes relacionadas que envolvam conflitos de interesses reais ou latentes, tais como a aprovação por um subcomité dos encarregados da governação que integre indivíduos independentes do órgão de gestão.
- Revisões periódicas por auditores internos, quando aplicável.
- Medidas proativas tomadas pelo órgão de gestão para resolver questões de divulgação de partes relacionadas, nomeadamente procurando aconselhamento junto do auditor ou do consultor jurídico externo.
- A existência de políticas e procedimentos de denúncia, quando aplicável.

A18. Os controlos sobre os relacionamentos e transações com partes relacionadas podem ser deficientes ou inexistentes em algumas entidades devido a uma variedade de razões, como:

- A pouca importância dada pelo órgão de gestão à identificação e divulgação de relacionamentos e transações com partes relacionadas.
- A falta de supervisão apropriada pelos encarregados da governação.
- Um incumprimento intencional de tais controlos porque as divulgações de partes relacionadas podem revelar informação que o órgão de gestão considera sensível, como por exemplo a existência de transações que envolvam familiares do órgão de gestão.
- Um conhecimento insuficiente pelo órgão de gestão dos requisitos sobre partes relacionadas do referencial de relato financeiro aplicável.
- A ausência de requisitos de divulgação segundo o referencial de relato financeiro aplicável.

Quando tais controlos forem ineficazes ou inexistentes, o auditor pode não conseguir obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os relacionamentos e transações com partes relacionadas. Se for este o caso, o auditor deve, de acordo com a ISA 705 (Revista),[21] considerar as implicações para a auditoria, incluindo a opinião no seu relatório.

A19. O relato financeiro fraudulento envolve muitas vezes a derrogação de controlos pelo órgão de gestão que de outra forma podem parecer estar a funcionar com eficácia.[22] O risco de derrogação dos controlos pelo órgão de gestão é maior se o órgão de gestão tiver relações que envolvam controlo ou influência significativa com partes com as quais a entidade faz negócios, já que estas relações podem proporcionar ao órgão de gestão maiores incentivos e oportunidades de perpetrar fraude. Por exemplo, os interesses financeiros do órgão de gestão nalgumas partes relacionadas podem proporcionar incentivos para que o órgão de gestão derrogue aos controlos (a) levando a entidade a concluir, contra os seus interesses, transações para benefício dessas partes ou (b) entrando em conluio com tais partes ou controlando as suas ações. Exemplos de fraudes possíveis incluem:

---

[20] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 21

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

[22] ISA 240, parágrafos 32 e A4

- Criar termos fictícios de transações com partes relacionadas, concebidos para dar uma imagem enganadora da justificação comercial dessas transações.
- Organizar fraudulentamente a transferência de ativos de ou para o órgão de gestão ou outros por quantias significativamente acima ou abaixo do seu valor de mercado.
- Empreender transações complexas com partes relacionadas, tais como entidades com finalidade especial, estruturadas para dar uma imagem enganadora da posição financeira ou do desempenho financeiro da entidade.

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

A20. Os controlos em pequenas entidades serão provavelmente menos formais, e essas entidades podem não ter processos documentados quanto ao tratamento dos relacionamentos e transações com partes relacionadas. Um sócio-gerente pode mitigar alguns dos riscos decorrentes de transações com partes relacionadas, ou eventualmente aumentar esses riscos, através do envolvimento ativo em todos os principais aspetos das transações. Relativamente a tais entidades, o auditor pode inteirar-se dos relacionamentos e transações com partes relacionadas e de quaisquer controlos que possam existir sobre os mesmos por meio de indagações ao órgão de gestão combinadas com outros procedimentos, como a observação das atividades de supervisão e revisão pelo órgão de gestão e a inspeção da documentação relevante disponível.

Autorização e Aprovação de Transações e Acordos Significativos (Ref: Parágrafo 14(b))

A21. A autorização envolve a concessão de permissão por uma ou mais partes com autoridade apropriada (seja o órgão de gestão, os encarregados da governação ou os acionistas da entidade) para que a entidade possa celebrar transações específicas de acordo com critérios predeterminados, sejam eles de julgamento ou não. A aprovação envolve a aceitação por essas partes de que as transações celebradas pela entidade satisfizeram os critérios com base nos quais a autorização foi concedida. Exemplos de controlos que a entidade pode ter estabelecido para autorizar e aprovar transações e acordos significativos com partes relacionadas ou transações e acordos significativos fora do âmbito normal da atividade incluem:

- Controlos de monitorização para identificar tais transações e acordos para autorização e aprovação.
- Aprovação dos termos e condições das transações e acordos feitos pelo órgão de gestão, pelos encarregados da governação ou, quando aplicável, pelos acionistas.

Estar Atento à Informação sobre Partes Relacionadas ao Rever Registos ou Documentos

Registos ou Documentos que o Auditor Pode Inspecionar (Ref: Parágrafo 15)

A22. Durante a auditoria, o auditor pode inspecionar registos ou documentos que podem proporcionar informação sobre relacionamentos e transações com partes relacionadas, como por exemplo:

- Confirmações de terceiros obtidas pelo auditor (além de confirmações bancárias e de advogados).
- Declarações fiscais de rendimentos da entidade.
- Informação fornecida pela entidade a autoridades reguladoras.
- Registos de acionistas para identificar os principais acionistas da entidade.
- Declarações de conflitos de interesse do órgão de gestão e dos encarregados da governação.
- Registos dos investimentos da entidade e dos investimentos dos seus planos de pensões.
- Contratos e acordos com os principais membros do órgão de gestão ou com os encarregados da governação.
- Contratos e acordos significativos fora do âmbito normal da atividade da entidade.
- Faturas e correspondência específicas dos consultores profissionais da entidade.
- Apólices de seguros de vida adquiridas pela entidade.
- Contratos significativos renegociados pela entidade durante o período.
- Relatórios de auditores internos.
- Documentos associados aos elementos de informação fornecidos pela entidade ao regulador de um mercado de valores mobiliários (por exemplo, prospetos).Acordos que Possam Indicar a Existência de

Relacionamentos ou Transações com Partes Relacionadas Anteriormente não Identificadas ou não Divulgadas (Ref: Parágrafo 15)

A23. Um acordo envolve uma aceitação formal ou informal pela entidade e por uma ou mais outras partes para efeitos como:

- O estabelecimento de uma relação de negócios através de veículos ou estruturas apropriadas.
- A realização de determinados tipos de transações segundo termos e condições específicos.
- A prestação de serviços designados ou de apoio financeiro.

São exemplos de acordos que podem indicar a existência de relacionamentos ou transações com partes relacionadas que o órgão de gestão não tenha previamente identificado ou divulgado ao auditor:

- Participação em parcerias não societárias com outras partes.
- Acordos para a prestação de serviços a algumas partes em termos e condições fora do âmbito normal da atividade da entidade.
- Relacionamentos em que são dadas ou recebidas garantias.

Identificação de Transações Significativas fora do Âmbito Normal da Atividade (Ref: Parágrafo 16)

A24. Obter mais informação sobre transações significativas fora do âmbito normal da atividade da entidade habilita o auditor a avaliar se estão presentes fatores de risco de fraude e, quando o referencial de relato financeiro estabelecer requisitos sobre partes relacionadas, a identificar os riscos de distorção material.

A25. Os exemplos de transações fora do âmbito normal da atividade da entidade incluem:

- Transações complexas de capitais próprios, como reestruturações empresariais ou aquisições.
- Transações com entidades offshore em jurisdições com leis societárias fracas.
- A locação de instalações ou a prestação de serviços de gestão pela entidade a uma outra parte se não houver retribuição.
- Transações de venda com grandes descontos ou devoluções não usuais.
- Transações com acordos circulares, como por exemplo vendas com compromisso de recompra.
- Transações suportadas por contratos cujos termos são alterados antes de expirarem.

Tomar Conhecimento da Natureza de Transações Significativas fora do Âmbito Normal da Atividade (Ref: Parágrafo 16(a))

A26. Indagar sobre a natureza de transações significativas fora do âmbito normal da atividade da entidade envolve a compreensão da justificação económica das transações e dos termos e condições em que estas foram celebradas.

Indagar Sobre se Podem estar Envolvidas Partes Relacionadas (Ref: Parágrafo 16(b))

A27. Uma parte relacionada pode estar envolvida numa transação significativa fora do âmbito normal da atividade da entidade não só influenciando diretamente a transação na qualidade de parte, mas também influenciando-a indiretamente através de um intermediário. Tal influência pode indicar a presença de um fator de risco de fraude.

Partilha de Informação sobre Partes Relacionadas com a Equipa de Trabalho (Ref: Parágrafo 17)

A28. A informação relevante sobre partes relacionadas que pode ser partilhada entre os membros da equipa de trabalho inclui, por exemplo:

- A identidade das partes relacionadas da entidade.
- A natureza dos relacionamentos e transações com partes relacionadas.
- Relacionamentos e transações significativas ou complexas com partes relacionadas que possam ser considerados como riscos significativos, em particular transações em que o órgão de gestão ou os encarregados da governação estejam envolvidos financeiramente.

Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas

Fatores de Risco de Fraude Associados a uma Parte Relacionada com Influência Dominante (Ref: Parágrafo 19)

A29. O domínio do órgão de gestão por uma única pessoa ou por um pequeno grupo de pessoas sem controlos compensatórios constitui um fator de risco de fraude.[23] Os indicadores de influência significativa exercida por uma parte relacionada incluem:

- A parte relacionada vetou decisões de negócio significativas tomadas pelo órgão de gestão ou pelos encarregados da governação.
- As transações significativas são submetidas à parte relacionada para aprovação final.
- Pouca ou nenhuma discussão tem lugar entre o órgão de gestão e os encarregados da governação em relação a propostas de negócio iniciadas pela parte relacionada.
- Transações que envolvam a parte relacionada (ou um familiar próximo da parte relacionada) raramente são revistas e aprovadas de forma independente.

Em alguns casos, pode também existir influência dominante se a parte relacionada desempenhou um papel de liderança na criação da entidade e continua a desempenhar um papel de liderança na sua gestão.

A30. Na presença de outros fatores de risco, a existência de uma parte relacionada com influência dominante pode indicar riscos significativos de distorção material devido a fraude. Por exemplo:

- Uma rotação anormalmente alta da gestão de topo ou de consultores profissionais pode sugerir práticas empresariais não éticas ou fraudulentas que servem os propósitos da parte relacionada.
- O uso de intermediários para transações significativas relativamente às quais parece não existir justificação de negócio clara pode sugerir que a parte relacionada possa ter um interesse em tais transações através do controlo de tais intermediários para fins fraudulentos.
- Evidência de excessiva participação ou preocupação da parte relacionada na seleção de políticas contabilísticas ou na determinação de estimativas significativas pode sugerir a possibilidade de relato financeiro fraudulento.

Resposta aos Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas (Ref: Parágrafo 20)

A31. A natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais que o auditor pode selecionar para dar resposta aos riscos de distorção material avaliados associados a relacionamentos e transações com partes relacionadas dependem da natureza desses riscos e das circunstâncias da entidade.[24]

A32. São exemplos de procedimentos substantivos de auditoria que o auditor pode executar quando tiver avaliado um risco significativo de o órgão de gestão não ter contabilizado e divulgado apropriadamente transações específicas com partes relacionadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável (devido a fraude ou a erro):

- Confirmar ou discutir aspetos específicos das transações com intermediários como bancos, firmas de advogados, avalistas ou agentes, sempre que praticável e não proibido por lei, regulamento ou por regras éticas.
- Confirmar os objetivos, termos específicos ou quantias das transações com partes relacionadas (este procedimento de auditoria pode ser menos eficaz quando o auditor estiver convencido de que a entidade está em condições de influenciar as respostas a dar pelas partes relacionadas).
- Quando aplicável, ler as demonstrações financeiras ou outra informação financeira relevante das partes relacionadas, se disponível, para prova da contabilização das transações nos seus registos contabilísticos.

A33. Se o auditor tiver avaliado um risco significativo de distorção material devido a fraude em consequência da presença de uma parte relacionada com influência dominante, pode, além dos requisitos gerais da ISA 240, executar procedimentos de auditoria como os que se apresentam em seguida para se inteirar das relações de negócio que tal

[23] ISA 240, Apêndice 1

[24] A ISA 330 proporciona orientação adicional na consideração da natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais. A ISA 240 estabelece requisitos e proporciona orientação sobre as respostas apropriadas aos riscos avaliados de distorção material devido a fraude.

parte relacionada possa ter estabelecido direta ou indiretamente com a entidade e determinar a necessidade de executar procedimentos de auditoria substantivos adicionais apropriados:

- Indagações e discussões com o órgão de gestão e os encarregados da governação.
- Indagações à parte relacionada.
- Inspeção de contratos significativos com a parte relacionada.
- Pesquisa apropriada de antecedentes, por exemplo na Internet ou em bases de dados de informação comercial externa específica.
- Revisão de relatórios de denúncia de empregados, quando tais relatórios forem conservados.

A34. Dependendo dos resultados dos procedimentos de avaliação do risco pelo auditor, este pode considerar apropriado obter prova de auditoria sem testar os controlos da entidade sobre relacionamentos e transações com partes relacionadas. Em algumas circunstâncias, porém, poderá não ser possível obter prova de auditoria suficiente e apropriada com base apenas em procedimentos substantivos de auditoria sobre os riscos de distorção material associados a relacionamentos e transações com partes relacionadas. Por exemplo, quando as transações intragrupo entre a entidade e os seus componentes são numerosas e um volume significativo de informação respeitante a estas transações for iniciado, registado, processado ou relatado eletronicamente num sistema integrado, o auditor pode determinar que não é possível conceber procedimentos substantivos de auditoria eficazes que, por si só, reduzam os riscos de distorção material associados a estas transações para um nível aceitavelmente baixo. Neste caso, para cumprir o requisito da ISA 330 no sentido de obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto à eficácia operacional dos controlos,[25] exige-se que o auditor teste os controlos da entidade sobre a plenitude e rigor do registo dos relacionamentos e transações com partes relacionadas.

Identificação de Partes Relacionadas ou de Transações Significativas com Partes Relacionadas Não Identificadas ou Não Transmitidas Anteriormente

Comunicar Informação sobre Partes Relacionadas Recém-Identificadas à Equipa de Trabalho (Ref: Parágrafo 22(a))

A35. Comunicar prontamente quaisquer partes relacionadas recém-identificadas aos outros membros da equipa de trabalho ajuda-os a determinar se esta informação afeta os resultados dos procedimentos de avaliação do risco já executados, bem como as conclusões daí extraídas e, nomeadamente, se os riscos de distorção material terão de ser reapreciados.

Procedimentos Substantivos Relativos a Partes Relacionadas ou a Transações Significativas com Partes Relacionadas Recém-Identificadas (Ref: Parágrafo 22(c))

A36. São exemplos de procedimentos substantivos de auditoria que o auditor pode executar em relação a partes relacionadas ou a transações significativas com partes relacionadas recém-identificadas:

- Fazer indagações respeitantes à natureza das relações da entidade com as partes relacionadas recém identificadas, incluindo (quando apropriado e não proibido por lei, regulamento ou regras éticas) indagar junto de partes fora da entidade que se presume terem conhecimento significativo da entidade e do seu negócio, tal como advogados, agentes principais, representantes mais importantes, consultores, avalistas ou outros parceiros comerciais próximos.
- Conduzir uma análise dos registos contabilísticos de transações com as partes relacionadas recém identificadas. Esta análise pode ser facilitada usando técnicas de auditoria assistidas por computador.
- Verificar os termos e condições das transações com partes relacionadas recém identificadas e avaliar se essas transações foram apropriadamente contabilizadas e divulgadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.

Não Divulgação Intencional pelo Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo 22(e))

A37. Os requisitos e orientações da ISA 240 respeitantes às responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras são relevantes quando for aparente que o órgão de gestão não divulgou ao auditor partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas de forma intencional. O auditor pode também considerar a eventual necessidade de reavaliar a fiabilidade das respostas do órgão de gestão às suas indagações e das declarações que o órgão de gestão lhe prestou.

[25] ISA 330, parágrafo 8(b)

Transações Significativas com Partes Relacionadas Identificadas fora do Âmbito Normal da Atividade da Entidade

Avaliar a Justificação Económica das Transações Significativas com Partes Relacionadas (Ref: Parágrafo 23)

A38. Ao avaliar a justificação económica de uma transação significativa com uma parte relacionada fora do âmbito normal da atividade da entidade, o auditor pode considerar:

- Se a transação:
  - É demasiado complexa (por exemplo, pode envolver múltiplas partes relacionadas no seio de um grupo).
  - Apresenta termos comerciais não usuais, tais como preços, taxas de juro, garantias e termos de reembolso não usuais.
  - Não tem uma aparente razão de negócio lógica.
  - Envolve partes relacionadas anteriormente não identificadas.
  - É processada de uma forma não usual.
- Se o órgão de gestão discutiu a natureza e a contabilização de tal transação com os encarregados da governação.
- Se o órgão de gestão coloca maior ênfase num tratamento contabilístico particular em vez de prestar a devida atenção à realidade económica subjacente à transação.

Se as explicações do órgão de gestão forem materialmente inconsistentes com os termos da transação com a parte relacionada, o auditor deve, de acordo com a ISA 500,[26] considerar a fiabilidade das explicações e declarações do órgão de gestão quanto a outras matérias significativas.

A39. O auditor pode também procurar compreender a justificação económica de tal transação na perspetiva da parte relacionada, pois isso pode ajudá-lo a compreender melhor a realidade económica da transação e a razão por que foi realizada. Uma justificação económica na perspetiva da parte relacionada que pareça inconsistente com a natureza do seu negócio pode representar um fator de risco de fraude.

Autorização e Aprovação de Transações Significativas com Partes Relacionadas (Ref: Parágrafo 23(b))

A40. A autorização e aprovação pelo órgão de gestão, pelos encarregados da governação ou, quando aplicável, pelos acionistas de transações significativas com partes relacionadas fora do âmbito normal da atividade da entidade pode proporcionar prova de auditoria de que estas foram devidamente consideradas aos níveis apropriados da entidade e que os seus termos e condições foram apropriadamente refletidos nas demonstrações financeiras. A existência de transações desta natureza que não foram objeto de tal autorização e aprovação, na ausência de explicações racionais baseadas em discussões com o órgão de gestão ou com os encarregados da governação, pode indicar riscos de distorção material devido a erro ou a fraude. Nestas circunstâncias, o auditor poderá ter de ficar alerta para outras transações de natureza similar. Porém, a autorização e aprovação por si só podem não ser suficientes para concluir pela inexistência de riscos de distorção material devido a fraude, porque essa autorização e aprovação podem ser ineficazes se tiver havido conluio entre as partes relacionadas ou se a entidade estiver sujeita à influência dominante de uma parte relacionada.

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

A41. Uma pequena entidade pode não ter os mesmos controlos proporcionados por diferentes níveis de autorização e aprovação que podem existir numa entidade de maior dimensão. Consequentemente, ao auditar uma pequena entidade o auditor poderá depositar um menor nível de confiança na autorização e aprovação como prova de auditoria respeitante à validade de transações significativas com partes relacionadas fora do âmbito normal da atividade da entidade. Em vez disso, o auditor pode considerar a possibilidade de executar outros procedimentos de auditoria, como inspecionar documentos relevantes, confirmar aspetos específicos das transações com partes relevantes ou observar o envolvimento do sócio-gerente na transação.

Asserções de que as Transações com Partes Relacionadas Foram Conduzidas em Termos Equivalentes ao que Aconteceria numa Transação Entre Partes Não Relacionadas (Ref: Parágrafo 24)

A42. Embora possa existir prova de auditoria imediatamente disponível respeitante à forma como o preço de uma transação com partes relacionadas se pode comparar com o preço de uma transação entre partes não relacionadas, existem

[26] ISA 500, *Prova de Auditoria*, parágrafo 11

geralmente dificuldades práticas que limitam a capacidade do auditor para obter prova de auditoria de que todos os outros aspetos da transação são equivalentes aos de uma transação em que não existe relação entre as partes. Por exemplo, embora o auditor possa ser capaz de confirmar que uma transação com partes relacionadas foi efetuada a um preço de mercado, pode ser impraticável confirmar se outros termos e condições da transação (tais como as condições de crédito, contingências e encargos específicos) são equivalentes aos que seriam normalmente acordados entre partes independentes. Consequentemente, pode existir um risco de que a asserção do órgão de gestão no sentido de que uma transação com uma parte relacionada foi conduzida em termos equivalentes ao que aconteceria numa transação entre partes não relacionadas esteja materialmente distorcida.

A43. A preparação de demonstrações financeiras exige que o órgão de gestão comprove uma asserção de que uma transação com uma parte relacionada foi conduzida em termos equivalentes ao que aconteceria numa transação entre partes não relacionadas. O suporte do órgão de gestão quanto a essa asserção pode incluir:

- Comparar os termos da transação com a parte relacionada com os termos de uma transação idêntica ou similar com uma ou mais partes não relacionadas.
- Contratar um perito externo para determinar um valor de mercado e confirmar os termos e condições de mercado da transação.
- Comparar os termos da transação com termos de mercado conhecidos para transações globalmente similares num mercado aberto.

A44. Avaliar o suporte do órgão de gestão para esta asserção pode envolver uma ou mais das seguintes tarefas:

- Considerar a apropriação do processo usado pelo órgão de gestão para suportar a asserção.
- Verificar a origem dos dados internos ou externos que suportam a asserção e testar os mesmos para determinar o seu rigor, plenitude e relevância.
- Avaliar a razoabilidade de quaisquer pressupostos significativos em que se baseia a asserção.

A45. Alguns referenciais de relato financeiro exigem a divulgação de transações com partes relacionadas não conduzidas em termos equivalentes ao que aconteceria em transações entre partes não relacionadas. Nestas circunstâncias, se o órgão de gestão não divulgou uma transação com partes relacionadas nas demonstrações financeiras, pode existir uma asserção implícita de que a transação foi conduzida em termos equivalentes a uma transação entre partes não relacionadas.

Avaliação da Contabilização e Divulgação dos Relacionamentos e Transações com Partes Relacionadas Identificadas

Considerações sobre Materialidade na Avaliação de Distorções (Ref: Parágrafo 25)

A46. A ISA 450 exige que o auditor considere a dimensão e a natureza de uma distorção, bem como as circunstâncias particulares da sua ocorrência, quando avalia se a distorção é material.[27] A relevância da transação para os utilizadores das demonstrações financeiras pode não depender exclusivamente da quantia registada da transação, mas também de outros fatores específicos relevantes, como a natureza da relação com a parte relacionada.

Avaliação de Divulgações de Partes Relacionadas (Ref: Parágrafo 25(a))

A47. Avaliar as divulgações de partes relacionadas no contexto do requisito de divulgação do referencial de relato financeiro aplicável significa considerar se os factos e circunstâncias dos relacionamentos e transações com partes relacionadas da entidade foram apropriadamente resumidos e apresentados, para que as divulgações sejam compreensíveis. As divulgações de transações com partes relacionadas podem não ser compreensíveis se:

(a) A justificação económica e os efeitos das transações nas demonstrações financeiras não forem claros ou estiverem distorcidos; ou

(b) Os principais termos, condições ou outros elementos importantes das transações necessários para as compreender não foram apropriadamente divulgados.

[27] ISA 450, *Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria*, parágrafo 11(a). O parágrafo A21 da ISA 450 proporciona orientação quanto às circunstâncias que podem afetar a avaliação de uma distorção.

Declarações Escritas (Ref: Parágrafo 26)

A48. As circunstâncias em que pode ser apropriado obter declarações escritas dos encarregados da governação incluem:

- Quando tiverem aprovado transações específicas com partes relacionadas que (a) afetam materialmente as demonstrações financeiras ou (b) envolvam o órgão de gestão.
- Quando tiverem prestado declarações orais específicas ao auditor sobre detalhes de determinadas transações com partes relacionadas.
- Quando tiverem interesses financeiros ou outros nas partes relacionadas ou em transações com partes relacionadas.

A49. O auditor pode também decidir obter declarações escritas respeitantes a asserções específicas que o órgão de gestão possa ter feito, como uma declaração segundo a qual determinadas transações com partes relacionadas não envolvem acordos laterais não divulgados.

Comunicação com os Encarregados da Governação (Ref: Parágrafo 27)

A50. Comunicar matérias significativas que surjam durante a auditoria[28] em conexão com as partes relacionadas da entidade ajuda o auditor a estabelecer um entendimento comum com os encarregados da governação sobre a natureza e resolução destas matérias. São exemplos de matérias significativas de partes relacionadas:

- A não divulgação (intencional ou não) pelo órgão de gestão ao auditor de partes relacionadas ou de transações significativas com partes relacionadas, que possa alertar os encarregados da governação para partes relacionadas e transações com partes relacionadas significativas de que não tivessem previamente conhecimento.
- A identificação de transações significativas com partes relacionadas que não foram apropriadamente autorizadas e aprovadas, que podem dar origem a suspeita de fraude.
- Um desacordo com o órgão de gestão quanto à contabilização e divulgação de transações significativas com partes relacionadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
- O incumprimento de leis ou regulamentos aplicáveis que proíbam ou restrinjam tipos específicos de transações com partes relacionadas.
- Dificuldades na identificação da parte que, em última análise, controla a entidade.

[28] A ISA 230, parágrafo A8, proporciona orientação sobre a natureza de matérias significativas que surjam durante a auditoria.