NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 600 (REVISTA)

CONSIDERAÇÕES ESPECIAIS – AUDITORIAS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE GRUPOS (INCLUINDO O TRABALHO DOS AUDITORES DE COMPONENTES)

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que iniciem em ou após 15 de dezembro de 2023)

ÍNDICE

Parágrafo

Introdução

Âmbito desta ISA 1–11

Data de Eficácia 12

Objetivos 13

Definições 14-15

Requisitos

Responsabilidades da Liderança pela Gestão e Obtenção de Qualidade numa Auditoria a Grupos 16

Aceitação e Continuação 17-21

Estratégia Global de Auditoria a Grupos e Plano de Auditoria a Grupos 22-29

Conhecer o Grupo e o seu Ambiente, o Referencial de Relato Financeiro Aplicável e o Sistema de Controlo Interno do Grupo 30-32

Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material 33-34

Materialidade 35–36

Responder aos Riscos Avaliados de Distorção Material 37–44

Avaliação das Comunicações do Auditor da Componente e da Adequação do seu Trabalho 45-48

Acontecimentos Subsequentes 49-50

Avaliar a Suficiência e Apropriação da Prova de Auditoria Obtida 51-52

Relatório de Auditoria 53

Comunicar com o Órgão de Gestão do Grupo e com os Encarregados da Governação do Grupo 54-58

Documentação 59

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Âmbito desta ISA A1-A18

Definições A19–A28

Responsabilidades da Liderança pela Gestão e Obtenção de Qualidade numa Auditoria a Grupos A29-A31

Aceitação e Continuação A32–A46

Estratégia Global de Auditoria a Grupos e Plano de Auditoria a Grupos A47-A87

Conhecer o Grupo e o seu Ambiente, o Referencial de Relato Financeiro Aplicável e o Sistema de Controlo Interno do Grupo A88–A107

Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material A108-A115

Materialidade A116–A123

Responder aos Riscos Avaliados de Distorção Material A124–A143

Avaliação das Comunicações do Auditor da Componente e da Adequação do seu Trabalho A144-A149

Acontecimentos subsequentes A150

Avaliar a Suficiência e Apropriação da Prova de Auditoria Obtida A151–A156

Relatório de Auditoria A157-A158

Comunicar com o Órgão de Gestão do Grupo e com os Encarregados da Governação do Grupo A159–A165

Documentação A166–A182

Apêndice 1: Exemplo de um Relatório do Auditor Independente Quando o Auditor do Grupo Não é Capaz de Obter Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada para Basear a Opinião de Auditoria do Grupo

Apêndice 2: Compreender o Sistema de Controlo Interno do Grupo

Apêndice 3: Exemplos de Condições ou Acontecimentos que podem Indicar Riscos de Distorção Material das Demonstrações Financeiras do Grupo

---

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 600 (Revista), *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)* 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. As Normas Internacionais de Auditoria (ISA) aplicam-se a auditorias de demonstrações financeiras de grupos (uma auditoria de grupo). Esta ISA trata de considerações especiais que se aplicam a uma auditoria de grupos, incluindo nas circunstâncias em que estão envolvidos auditores de componentes. Os requisitos e orientações desta ISA referem-se, ou desenvolvem sobre a aplicação de outras ISA relevantes a uma auditoria de grupos, em particular a ISA 220[1] (Revista), a ISA 230[2], a ISA 300[3], a ISA 315 (Revista 2019)[4] e a ISA 330[5]. (Ref: Parágrafos A1-A2)

2. As demonstrações financeiras de um grupo incluem a informação financeira de mais do que uma entidade ou unidade empresarial através de um processo de consolidação, tal como descrito no parágrafo 14(k). O termo processo de consolidação, tal como usado nesta ISA, refere-se não só à preparação de demonstrações financeiras consolidadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, mas também à apresentação de demonstrações financeiras combinadas e à agregação da informação financeira de entidades ou unidades empresariais, tais como sucursais ou divisões. (Ref: Parágrafos A3-A5, A27)

3. Conforme explicado na ISA 220 (Revista)[6], esta ISA, adaptada conforme necessário nas circunstâncias, também pode ser útil numa auditoria de demonstrações financeiras que não seja uma auditoria de grupo quando a equipa de auditoria inclui indivíduos de outra firma. Por exemplo, esta ISA pode ser útil quando se envolve esse indivíduo para assistir a uma contagem de inventário físico, inspecionar ativos fixos tangíveis ou executar procedimentos de auditoria num centro de serviços partilhado numa localização remota.

Grupos e Componentes

4. Um grupo pode ser organizado de várias formas. Por exemplo, um grupo pode estar organizado por entidades legais ou outras entidades (por exemplo, uma empresa-mãe e uma ou mais subsidiárias, empreendimentos conjuntos ou investimentos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial). Em alternativa, o grupo pode estar organizado por áreas geográficas, por outras unidades económicas (incluindo sucursais ou divisões), ou por funções ou atividades empresariais. Nesta ISA, estas diferentes formas de organização são coletivamente referidas como "entidades ou unidades empresariais". (Ref: Parágrafo A6)

5. O auditor do grupo determina uma abordagem adequada para planear e executar procedimentos de auditoria para responder aos riscos avaliados de distorção material das demonstrações financeiras do grupo. Para o efeito, o auditor do grupo utiliza o seu julgamento profissional para determinar as componentes em que o trabalho de auditoria será efetuado. Esta determinação baseia-se no conhecimento que o auditor do grupo tem do grupo e do seu ambiente, bem como noutros fatores tais como a capacidade de realizar procedimentos de auditoria de forma centralizada, a presença de centros de serviços partilhados ou a existência de sistemas de informação e de controlo interno comuns. (Ref: Parágrafos A7-A9)

Envolvimento de Auditores de Componentes

6. A ISA 220 (Revista)[7] exige que o sócio responsável pelo trabalho determine que sejam atribuídos ou disponibilizados atempadamente à equipa do trabalho recursos suficientes e apropriados para executar o trabalho. Numa auditoria de grupo, esses recursos podem incluir auditores de componentes. Por conseguinte, esta ISA exige que o auditor do grupo determine a natureza, a altura e a extensão do envolvimento dos auditores das componentes.

7. O auditor do grupo pode envolver auditores de componentes para fornecer informações, ou para efetuar trabalho de auditoria, para cumprir os requisitos desta ISA. Os auditores das componentes podem ter uma maior experiência e um conhecimento mais profundo das componentes e dos seus ambientes (incluindo leis e regulamentos locais, práticas comerciais, língua e cultura) do que o auditor do grupo. Consequentemente, os auditores das componentes podem estar, e muitas vezes estão, envolvidos em todas as fases da auditoria do grupo. (Ref: Parágrafos A10-A11)

---

1 ISA 220 (Revista), *Gestão de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*

2 ISA 230, *Documentação de Auditoria*

3 ISA 300, *Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*

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

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

6 ISA 220 (Revista), parágrafo A1

7 ISA 220 (Revista), parágrafo 25

8. O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção material e do risco de deteção.[8] O risco de deteção numa auditoria de grupo inclui o risco de um auditor de componente não detetar uma distorção na informação financeira de uma componente que possa causar uma distorção material nas demonstrações financeiras do grupo, e de o auditor do grupo não detetar essa distorção. Do mesmo modo, esta ISA exige um envolvimento suficiente e apropriado sócio responsável pelo trabalho do grupo ou do auditor do grupo, conforme aplicável, no trabalho dos auditores das componentes e salienta a importância da comunicação bidirecional entre o auditor do grupo e os auditores das componentes. Além disso, esta ISA explica as matérias que o auditor do grupo deve considerar ao determinar a natureza, oportunidade e extensão da direção e supervisão dos auditores das componentes e a revisão do seu trabalho. (Ref: Parágrafos A12-A13)

Ceticismo Profissional

9. De acordo com a ISA 200,[9] a equipa de trabalho deve planear e executar a auditoria do grupo com ceticismo profissional e exercer julgamento profissional. O exercício apropriado de ceticismo profissional pode ser demonstrado através das ações e comunicações da equipa de trabalho, incluindo a ênfase na importância do exercício de ceticismo profissional por cada membro da equipa de trabalho ao longo da auditoria do grupo. Essas ações e comunicações podem incluir medidas específicas para atenuar os impedimentos que possam prejudicar o exercício adequado do ceticismo profissional. (Ref: Parágrafos A14-A18)

Escalabilidade

10. Esta ISA destina-se a todas as auditorias de grupos, independentemente da sua dimensão ou complexidade. Contudo, os requisitos desta ISA destinam-se a ser aplicados no contexto da natureza e circunstâncias de cada auditoria de grupo. Por exemplo, quando uma auditoria de grupo é efetuada inteiramente pelo auditor do grupo, alguns requisitos desta ISA não são relevantes porque estão condicionados ao envolvimento de auditores de componentes. Tal pode ser o caso quando o auditor do grupo pode efetuar procedimentos de auditoria de forma centralizada ou pode efetuar procedimentos nas componentes sem envolver os auditores das componentes. As orientações dos parágrafos A119 e A120 também podem ser úteis na aplicação desta ISA nestas circunstâncias.

Responsabilidades do Sócio Responsável pelo Trabalho do Grupo e do Auditor do Grupo

11. O sócio responsável pelo trabalho do grupo continua a ser o responsável último e, por conseguinte, responsável pelo cumprimento dos requisitos desta ISA. A expressão "o sócio responsável pelo trabalho do grupo deve assumir a responsabilidade por..." ou "o auditor do grupo deve assumir a responsabilidade por..." é utilizada para esses requisitos quando o sócio responsável pelo trabalho do grupo ou o auditor do grupo, respetivamente, está autorizado a atribuir a conceção ou execução de procedimentos, tarefas ou ações a outros membros da equipa de trabalho com competências adequadas ou experiência apropriada, incluindo auditores de componentes. Para outros requisitos, esta ISA pretende expressamente que o requisito ou responsabilidade seja cumprido pelo sócio responsável pelo trabalho do grupo ou pelo auditor do grupo, conforme aplicável, e o sócio responsável pelo trabalho do grupo ou o auditor do grupo pode obter informações da firma ou de outros membros da equipa do trabalho (Ref: Parágrafo A29)

Data de Eficácia

12. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de grupos de períodos que iniciem em ou após 15 de dezembro de 2023.

Objetivos

13. Os objetivos do auditor são:

    (a) No que respeita à aceitação e continuação do trabalho de auditoria do grupo, determinar se é razoável esperar que seja obtida prova de auditoria apropriada e suficiente para proporcionar uma base para a formação de uma opinião sobre as demonstrações financeiras do grupo;

    (b) Identificar e avaliar os riscos de distorção material das demonstrações financeiras do grupo, devido a fraude ou erro, e planear e executar procedimentos de auditoria adicionais para responder adequadamente a esses riscos avaliados;

---

[8] ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo A34

[9] ISA 200, parágrafos 15-16

(c) Envolver-se suficiente e adequadamente no trabalho dos auditores das componentes ao longo da auditoria do grupo, incluindo a comunicação clara sobre o âmbito e o calendário do seu trabalho e a avaliação dos resultados desse trabalho; e

(d) Avaliar se foram obtidas provas de auditoria suficientes e apropriadas a partir dos procedimentos de auditoria efetuados, incluindo no que respeita ao trabalho realizado pelos auditores das componentes, como base para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras do grupo.

Definições

14. Para efeito das ISA, os termos que se seguem têm os significados atribuídos abaixo:

(a) Risco de agregação - A probabilidade de que o agregado de distorções não corrigidas e não detetadas exceda a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. (Ref: Parágrafo A19)

(b) Componente – Uma entidade, unidade empresarial, função ou atividade empresarial, ou uma combinação destas, determinada pelo auditor do grupo para efeitos de planeamento e execução de procedimentos de auditoria numa auditoria do grupo. (Ref: Parágrafos A20)

(c) Auditor da componente – Um auditor que executa trabalho de auditoria relativa a um componente para efeitos de auditoria do grupo. Um auditor da componente faz parte da equipa de trabalho[10] de uma auditoria de grupo. (Ref: Parágrafos A21-A23)

(d) Órgão de gestão da componente – Órgão de gestão responsável pela componente. (Ref: Parágrafo A24)

(e) Materialidade de execução da componente – Um montante fixado pelo auditor do grupo para reduzir o risco de agregação a um nível adequadamente baixo para efeitos de planeamento e execução de procedimentos de auditoria em relação a uma componente.

(f) Grupo – Uma entidade que relata para a qual são preparadas demonstrações financeiras do grupo.

(g) Auditoria do grupo – A auditoria das demonstrações financeiras do grupo.

(h) Auditor do grupo – O sócio responsável pelo trabalho e os membros da equipa de trabalho que não sejam auditores de componentes. O auditor do grupo é responsável por:

(i) Estabelecer a estratégia global de auditoria do grupo e o plano de auditoria do grupo;

(ii) Dirigir e supervisionar os auditores das componentes e rever o seu trabalho;

(iii) Avaliar as conclusões retiradas da prova de auditoria obtida como base para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras do grupo.

(i) Opinião de auditoria do grupo – A opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo.

(j) Sócio responsável pelo trabalho do grupo – O sócio responsável pelo trabalho[11] que é responsável pela auditoria do grupo. (Ref: Parágrafo A25)

(k) Demonstrações financeiras do grupo – Demonstrações financeiras que incluem a informação financeira de mais do que uma entidade ou unidade empresarial através de um processo de consolidação. Para efeitos desta ISA, um processo de consolidação inclui: (Ref: Parágrafos A26-A28)

(i) Consolidação, consolidação proporcional ou um método de equivalência patrimonial;

(ii) A apresentação em demonstrações financeiras combinadas da informação financeira de entidades ou unidades empresariais que não tenham empresa-mãe mas que estejam sob controlo comum ou gestão comum; ou

(iii) A agregação da informação financeira de entidades ou unidades empresariais tais como sucursais ou divisões.

(l) Órgão de gestão do grupo – Órgão de gestão responsável pela preparação das demonstrações financeiras do grupo.

[10] ISA 220 (Revista), parágrafo 12(d)

[11] ISA 220 (Revista), parágrafo 12(a)

(m) Materialidade de execução do grupo – Materialidade de execução[12] em relação às demonstrações financeiras do grupo como um todo, tal como determinado pelo auditor do grupo.

15. A referência nesta ISA ao "referencial de relato financeiro aplicável" significa o referencial de relato financeiro que se aplica às demonstrações financeiras do grupo.

Requisitos

Responsabilidades da Liderança na Gestão e Obtenção de Qualidade numa Auditoria de Grupo

16. Ao aplicar a ISA 220 (Revista),[13] o sócio responsável pelo trabalho do grupo deve assumir a responsabilidade global pela gestão e obtenção de qualidade no compromisso de revisão do grupo. Ao fazê-lo, o parceiro do compromisso de revisão do grupo deve: (Ref: Parágrafos A29-A30)

(a) Assumir a responsabilidade pela criação de um ambiente para o trabalho de auditoria do grupo que enfatize o comportamento esperado dos membros da equipa do trabalho. (Ref: Parágrafo A31)

(b) Estar suficiente e adequadamente envolvido ao longo do trabalho de auditoria do grupo, incluindo no trabalho dos auditores das componentes, de modo que o sócio responsável pelo trabalho do grupo tenha a base para determinar se os julgamentos significativos efetuados e as conclusões alcançadas são apropriados, dada a natureza e as circunstâncias do trabalho de auditoria do grupo.

Aceitação e Continuação

17. Antes de aceitar ou continuar o trabalho de auditoria do grupo, o sócio responsável pelo trabalho do grupo deve determinar se é razoável esperar que seja obtida prova de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a formação de um parecer sobre as demonstrações financeiras do grupo. (Ref: Parágrafos A32-A35)

18. Se, após a aceitação ou continuação do trabalho de auditoria do grupo, o sócio responsável pelo trabalho do grupo concluir que não é possível obter provas de auditoria suficientes e adequadas, o sócio r4esponsável pelo trabalho do grupo deve considerar os possíveis efeitos na auditoria do grupo. (Ref: Parágrafo A36)

Termos do Trabalho

19. Ao aplicar a ISA 210,[14] O auditor do grupo deve obter o acordo do órgão de gestão do grupo em como este reconhece e compreende a sua responsabilidade de fornecer à equipa do trabalho: (Ref: Parágrafo A37)

(a) Acesso a toda a informação de que o órgão de gestão do grupo tenha conhecimento e que seja relevante para a preparação das demonstrações financeiras do grupo, tais como registos, documentação e outros assuntos;

(b) Informação adicional que a equipa do trabalho possa solicitar ao órgão de gestão do grupo ou ao órgão de gestão da componente para efeitos da auditoria do grupo; e

(c) Acesso sem restrições a pessoas do grupo de quem a equipa do trabalho determina ser necessário obter prova de auditoria.

Restrições ao Acesso a Informações ou Pessoas Fora do Controlo do Órgão de Gestão do Grupo

20. Se o sócio responsável pelo trabalho do grupo concluir que o órgão de gestão do grupo não pode proporcionar à equipa de trabalho acesso à informação ou acesso ilimitado a pessoas do grupo devido a restrições que estão fora do controlo do órgão de gestão do grupo, o sócio responsável pelo trabalho do grupo deve considerar os possíveis efeitos na auditoria do grupo. (Ref: Parágrafos A38-A46)

Restrições ao Acesso a Informações ou Pessoas Impostas pelo Órgão de Gestão do Grupo

21. Se o sócio responsável pelo trabalho do grupo concluir que: (Ref: Parágrafos A43-A46)

(a) Não será possível ao auditor do grupo obter prova de auditoria suficiente e apropriada devido a restrições impostas pelo órgão de gestão do grupo; e

(b) O possível efeito desta limitação resultará numa escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras do grupo, o sócio responsável pelo trabalho do grupo deve:

---

12 ISA 320, *A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria*, parágrafos 9 e 11

13 ISA 220 (Revista), parágrafo 13

14 ISA 210, *Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria*, parágrafos 6(b) e 8(b)

(i) No caso de um trabalho inicial, não aceitar o trabalho ou, no caso de um trabalho recorrente, renunciar ao trabalho, quando a renúncia for possível nos termos da legislação ou regulamentação aplicáveis; ou

(ii) Quando as leis ou regulamentos proíbem um auditor de recusar um trabalho ou quando a renúncia de um trabalho não é possível de outra forma, tendo efetuado a auditoria das demonstrações financeiras do grupo na medida do possível, emitir uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras do grupo.

Estratégia Global de Auditoria e Plano de Auditoria

22. Ao aplicar a ISA 300,[15] o auditor do grupo deve estabelecer, e atualizar conforme necessário, uma estratégia global de auditoria do grupo e um plano de auditoria do grupo. Ao fazê-lo, o auditor do grupo deve determinar: (Ref: Parágrafos A47-A50)

(a) As componentes em que o trabalho de auditoria será efetuado; e (Ref: Parágrafo A51)

(b) Os recursos necessários para efetuar o trabalho de auditoria do grupo, incluindo a natureza, a oportunidade e a medida em que os auditores das componentes devem ser envolvidos. (Ref: Parágrafos A52-A56)

Considerações Para Quando são Envolvidos Auditores de Componentes

23. Ao estabelecer a estratégia global de auditoria do grupo e o plano de auditoria do grupo, o sócio responsável pelo trabalho do grupo deve avaliar se o auditor do grupo poderá ser envolvido de forma suficiente e apropriada no trabalho do auditor da componente. (Ref: Parágrafo A57)

24. Como parte da avaliação referida no parágrafo 23, o auditor do grupo deve solicitar ao auditor da componente que confirme que o auditor da componente irá cooperar com o auditor do grupo, incluindo se o auditor da componente irá efetuar o trabalho solicitado pelo auditor do grupo. (Ref: Parágrafo A58)

Requisitos Éticos Relevantes, Inclundo os Relacionados com a Independência

25. Ao aplicar a ISA 220 (Revista),[16] o sócio responsável pelo trabalho o grupo deve assumir a responsabilidade por: (Ref: Parágrafos A59-A60, A87)

(a) Os auditores das componentes terem sido informados dos requisitos éticos relevantes que são aplicáveis dada a natureza e circunstâncias do trabalho de auditoria do grupo; e

(b) Confirmar se os auditores das componentes compreendem e cumprirão com os requisitos éticos relevantes, incluindo os relacionados com a independência, que se aplicam ao trabalho de auditoria do grupo.

Recursos do Trabalho

26. Ao aplicar a ISA 220 (Revista),[17] o sócio responsável pelo trabalho do grupo deve: (Ref: Parágrafos A61-A68)

(a) Determinar que os auditores da componente têm a competência e capacidades apropriadas, incluindo tempo suficiente, para executar os procedimentos de auditoria atribuídos na componente; e

(b) Se a informação sobre os resultados do processo de monitorização e remediação ou das inspeções externas relacionadas com o auditor da componente tiver sido fornecida pela firma do auditor do grupo ou tiver sido disponibilizada de outra forma ao sócio responsável pelo trabalho do grupo, determinar a relevância dessa informação para a determinação do auditor do grupo no parágrafo 26(a).

27. O auditor do grupo deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada relativa ao trabalho a efetuar na componente sem envolver o auditor da componente se:

(a) O auditor da componente não cumprir com os requisitos éticos relevantes, incluindo os relacionados com a independência, que se aplicam ao trabalho de auditoria do grupo;[18] ou (Ref: Parágrafos A69-A70)

(b) O sócio responsável pelo trabalho do grupo tiver sérias dúvidas sobre as matérias referidas nos parágrafos 23-26. (Ref: Parágrafo A71)

---

15 ISA 300, parágrafos 7 a 11

16 ISA 220 (Revista), parágrafo 17

17 ISA 220 (Revista), parágrafos 25-26

18 ISA 200, parágrafo 14

Desempenho do Trabalho

28. Ao aplicar a ISA 220 (Revista),[19] o sócio responsável pelo trabalho do grupo deve assumir a responsabilidade pela natureza, oportunidade e extensão da direção e supervisão dos auditores das componentes e pela revisão do seu trabalho, tendo em conta: (Ref: Parágrafos A72-A77)

    (a) Áreas de maior risco avaliado de distorção material das demonstrações financeiras do grupo, ou riscos significativos identificados de acordo com a ISA 315 (Revista em 2019); e

    (b) Áreas da auditoria das demonstrações financeiras do grupo que envolvam um julgamento significativo.

Comunicação com os Auditores de Componentes

29. O auditor do grupo deve comunicar com os auditores das componentes sobre as suas responsabilidades respetivas e as expectativas do auditor do grupo, incluindo a expetativa de que as comunicações entre o auditor do grupo e os auditores das componentes ocorram em alturas apropriadas ao longo da auditoria do grupo. (Ref: Parágrafos A78-A87)

Conhecer o Grupo e o Seu Ambiente, o Referencial de Relato Financeiro Aplicável e o Sistema de Controlo Interno do Grupo

30. Ao aplicar a ISA 315 (Revista em 2019),[20] o auditor do grupo deve assumir a responsabilidade de obter uma compreensão do seguinte: (Ref: Parágrafos A88-A92)

    (a) O grupo e o seu ambiente, incluindo: (Ref: Parágrafos A93-A95)

        (i) A estrutura organizacional do grupo e o seu modelo de negócio, incluindo:

            a. Os locais em que o grupo tem as suas operações ou atividades;

            b. A natureza das operações ou atividades do grupo e a medida em que são semelhantes em todo o grupo; e

            c. A medida em que o modelo empresarial do grupo integra a utilização de tecnologias da informação (TI);

        (ii) Fatores regulamentares que afetam as entidades e unidades empresariais do grupo; e

        (iii) As medidas utilizadas interna e externamente para avaliar o desempenho financeiro das entidades ou unidades empresariais;

    (b) O referencial de relato financeiro aplicável e a consistência das políticas e práticas contabilísticas em todo o grupo; e

    (c) O sistema de controlo interno do grupo, incluindo:

        (i) A natureza e extensão da uniformidade dos controlos; (Ref: Parágrafos A96-A99, A102)

        (ii) Se, e em caso afirmativo, de que forma o grupo centraliza as atividades relevantes para o relato financeiro; (Ref: Parágrafos A100-A102)

        (iii) O processo de consolidação utilizado pelo grupo, incluindo sub-consolidações, caso existam, e ajustamentos de consolidação; e

        (iv) A forma como a gestão do grupo comunica à gestão das entidades ou unidades empresariais as matérias significativas que apoiam a preparação das demonstrações financeiras do grupo e as responsabilidades de relato financeiro relacionadas no sistema de informação e noutros componentes do sistema de controlo interno do grupo. (Ref: Parágrafos A103-A105)

Considerações Para Quando são Envolvidos Auditores de Componentes

31. O auditor do grupo deve comunicar aos auditores das componentes, de forma atempada: (Ref: Parágrafo A106)

    (a) As matérias que o auditor do grupo determina serem relevantes para a conceção ou execução pelo auditor da componente de procedimentos de avaliação do risco para efeitos da auditoria do grupo;

---

19 ISA 220 (Revista), parágrafo 29

20 ISA 315 (Revista em 2019), parágrafos 19-27

(b) Ao aplicar a ISA 550,[21] os relacionamentos ou transações com partes relacionadas identificados pelo órgão de gestão do grupo, e quaisquer outras partes relacionadas de que o auditor do grupo tenha conhecimento, que sejam relevantes para o trabalho do auditor da componente; e (Ref: Parágrafo A107)

(c) Ao aplicar a ISA 570 (Revista),[22] acontecimentos ou condições identificados pelo órgão de gestão do grupo ou pelo auditor do grupo que possam lançar dúvidas significativas sobre a capacidade do grupo para prosseguir a sua atividade e que sejam relevantes para o trabalho do auditor da componente.

32. O auditor do grupo deve solicitar aos auditores das componentes que comuniquem atempadamente:

(a) Matérias relacionadas com a informação financeira da componente que o auditor da componente determine serem relevantes para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras do grupo, quer devido a fraude quer a erro;

(b) Relacionamentos com partes relacionadas não identificados anteriormente pelo órgão de gestão do grupo ou pelo auditor do grupo; e (Ref: Parágrafo A107)

(c) Quaisquer acontecimentos ou condições identificados pelo auditor da componente que possam suscitar dúvidas significativas quanto à capacidade do grupo para prosseguir as suas atividades.

Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material

33. Ao aplicar a ISA 315 (Revista em 2019),[23] com base na compreensão obtida no parágrafo 30, o auditor do grupo deve assumir a responsabilidade pela identificação e avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras do grupo, incluindo no que respeita ao processo de consolidação. (Ref: Parágrafos A108-A113)

Considerações Para Quando são Envolvidos Auditores de Componentes

34. Ao aplicar a ISA 315 (Revista em 2019),[24] o auditor do grupo deve avaliar se a prova de auditoria obtida dos procedimentos de avaliação do risco executados pelo auditor do grupo e pelos auditores das componentes proporciona uma base apropriada para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras do grupo. (Ref: Parágrafos A114-A115)

Materialidade

35. Ao aplicar a ISA 320[25] e a ISA 450,[26] quando as classes de transações, os saldos de contas ou as divulgações nas demonstrações financeiras do grupo são desagregados entre componentes, para efeitos de planeamento e execução de procedimentos de auditoria, o auditor do grupo deve determinar:

(a) Materialidade de execução da componente. Para fazer face ao risco de agregação, esse montante deve ser inferior à materialidade de execução do grupo. (Ref: parágrafos A116-A120)

(b) O limiar acima do qual as distorções identificadas nas informações financeiras da componente devem ser comunicadas ao auditor do grupo. Esse limiar não deve exceder o montante considerado como claramente trivial para as demonstrações financeiras do grupo. (Ref: Parágrafo A121)

Considerações Para Quando são Envolvidos Auditores de Componentes

36. O auditor do grupo deve comunicar ao auditor da componente os montantes determinados de acordo com o parágrafo 35. (Ref: Parágrafo A122-A123)

Responder aos Riscos Avaliados de Distorção Material

37. Ao aplicar a ISA 330,[27] o auditor do grupo deve assumir a responsabilidade pela natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais a efetuar, incluindo a determinação das componentes nas quais serão executados procedimentos de auditoria adicionais e a natureza, oportunidade e extensão do trabalho a efetuar nessas componentes. (Ref: Parágrafos A124-A139)

---

21 ISA 550, *Partes Relacionadas*, parágrafo 17

22 ISA 570 (Revista), *Continuidade*

23 ISA 315 (Revista em 2019), parágrafos 28-34

24 ISA 315 (Revista em 2019), parágrafo 35

25 ISA 320, parágrafo 11

26 ISA 450, *Avaliação de Distorções Identificadas Durante a Auditoria*, parágrafo 5

27 ISA 330, parágrafos 6-7

Processo de Consolidação

38. O auditor do grupo assumirá a responsabilidade de conceber e executar outros procedimentos de auditoria para responder aos riscos avaliados de distorção material das demonstrações financeiras do grupo decorrentes do processo de consolidação. Isto deve incluir: (Ref: Parágrafo A140)

    (a) Avaliar se todas as entidades e unidades empresariais foram incluídas nas demonstrações financeiras do grupo conforme exigido pelo referencial de relato financeiro aplicável e, se aplicável, conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais sobre sub-consolidações;

    (b) Avaliar a adequação, integralidade e exatidão dos ajustamentos e reclassificações de consolidação; (Ref: Parágrafo A141)

    (c) Avaliar se os julgamentos efetuados pelo órgão de gestão no processo de consolidação dão origem a indicadores de possível falta de isenção do órgão de gestão; e

    (d) Responder aos riscos avaliados de distorção material devido a fraude decorrente do processo de consolidação.

39. Se a informação financeira de uma entidade ou unidade empresarial não tiver sido preparada de acordo com as mesmas políticas contabilísticas aplicadas às demonstrações financeiras do grupo, o auditor do grupo deve avaliar se a informação financeira da componente foi adequadamente ajustada para efeitos de preparação e apresentação das demonstrações financeiras do grupo.

40. Se as demonstrações financeiras do grupo incluírem a informação financeira de uma entidade ou unidade empresarial cujo período de relato financeiro difere do período do grupo, o auditor do grupo deve assumir a responsabilidade por avaliar se foram feitos ajustamentos apropriados a essa informação financeira, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.

Considerações Para Quando são Envolvidos Auditores de Componentes

41. Quando o auditor do grupo envolve auditores de componentes na conceção ou na execução de procedimentos de auditoria adicionais, o auditor do grupo deve comunicar com o auditor da componente sobre as matérias que o auditor do grupo ou o auditor da componente considerem relevantes para a conceção de respostas aos riscos avaliados de distorção material das demonstrações financeiras do grupo.

42. Para áreas com riscos avaliados mais elevados de distorção material das demonstrações financeiras do grupo, ou riscos significativos identificados de acordo com a ISA 315 (Revista em 2019), sobre as quais o auditor da componente está a determinar os procedimentos de auditoria adicionais a executar, o auditor do grupo deve avaliar a adequação da conceção e execução desses procedimentos de auditoria adicionais. (Ref: Parágrafo A142)

43. Quando os auditores das componentes executam procedimentos de auditoria adicionais sobre o processo de consolidação, incluindo sobre as sub-consolidações, o auditor do grupo deve determinar a natureza e a extensão da direção e supervisão dos auditores das componentes e a análise do seu trabalho. (Ref: Prágrafo A143)

44. O auditor do grupo deve determinar se a informação financeira identificada na comunicação do auditor da componente (ver parágrafo 45(a)) é a informação financeira que é incorporada nas demonstrações financeiras do grupo.

Avaliar as Comunicações do Auditor da Componente e a Adequação do Seu Trabalho

45. O auditor do grupo deve solicitar ao auditor da componente que comunique as matérias relevantes para a conclusão do auditor do grupo no que respeita à auditoria do grupo. Tal comunicação deve incluir: (Ref: Parágrafo A144)

    (a) Identificação da informação financeira relativamente à qual o auditor da componente foi solicitado a efetuar procedimentos de auditoria;

    (b) Se o auditor da componente efetuou o trabalho solicitado pelo auditor do grupo;

    (c) Se o auditor da componente cumpriu os requisitos éticos relevantes, incluindo os relacionados com a independência, que se aplicam ao trabalho de auditoria do grupo;

    (d) Informação sobre casos de incumprimento de leis ou regulamentos;

(e) As distorções corrigidas e não corrigidas da informação financeira da componente identificadas pelo auditor da componente e que estejam acima do limiar comunicado pelo auditor do grupo de acordo com o parágrafo 36; (Ref: Parágrafo A145)

(f) Indicadores de possíveis faltas de isenção do órgão de gestão;

(g) Descrição de quaisquer deficiências no sistema de controlo interno identificadas no âmbito dos procedimentos de auditoria realizados;

(h) Fraude ou suspeita de fraude que envolva o órgão de gestão da componente, empregados que desempenham funções significativas no sistema de controlo interno do grupo na componente ou outros, sempre que a fraude tenha resultado numa distorção material da informação financeira da componente;

(i) Outras matérias significativas que o auditor da componente comunicou ou espera comunicar aos encarregados da governação da componente;

(j) Quaisquer outras matérias que possam ser relevantes para a auditoria do grupo ou para as quais o auditor da componente determine serem apropriadas para chamar a atenção do auditor do grupo, incluindo exceções registadas nas declarações escritas que o auditor da componente solicitou ao órgão de gestão da componente; e

(k) Os resultados ou conclusões gerais do auditor da componente.

46. O auditor do grupo deve:

(a) Discutir as matérias significativas decorrentes das comunicações com o auditor da componente, incluindo as que estão em conformidade com o parágrafo 45, com o auditor da componente, órgão de gestão da componente ou órgão de gestão do grupo, conforme apropriado; e

(b) Avaliar se as comunicações com o auditor da componente são adequadas para os objetivos do auditor do grupo. Se essas comunicações não forem adequadas para os objetivos do auditor do grupo, o auditor do grupo deve considerar as implicações para a auditoria do grupo. (Ref: Parágrafo A147)

47. O auditor do grupo deve determinar se, e em que medida, é necessário analisar documentação adicional de auditoria do auditor da componente. Ao efetuar esta determinação, o auditor do grupo deve ter em conta: (Ref.: Parágrafos A148-A149)

(a) A natureza, oportunidade e extensão do trabalho efetuado pelo auditor da componente;

(b) A competência e as capacidades do auditor da componente, determinadas de acordo com o parágrafo 26(a); e

(c) A direção e supervisão do auditor da componente e a revisão do seu trabalho.

48. Se o auditor do grupo concluir que o trabalho do auditor da componente não é adequado para os objetivos do auditor do grupo, o auditor do grupo deve determinar quais os procedimentos de auditoria adicionais a executar e se devem ser executados por um auditor da componente ou pelo auditor do grupo.

Eventos Subsequentes

49. Ao aplicar a ISA 560,[28] o auditor do grupo deve assumir a responsabilidade pela execução de procedimentos, incluindo, conforme apropriado, solicitar aos auditores das componentes que executem procedimentos, concebidos para identificar acontecimentos que possam exigir ajustamento ou divulgação nas demonstrações financeiras do grupo. (Ref: Parágrafo A150)

Considerações Para Quando são Envolvidos Auditores de Componentes

50. O auditor do grupo deve solicitar aos auditores das componentes que notifiquem o auditor do grupo se tiverem conhecimento de eventos subsequentes que possam exigir ajustamento ou divulgação nas demonstrações financeiras do grupo. (Ref: Parágrafo A150)

Avaliação da Suficiência e Apropriação da Prova de Auditoria Obtida

51. Ao aplicar a ISA 330,[29] o auditor do grupo deve avaliar se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada a partir dos procedimentos de auditoria efetuados, incluindo do trabalho efetuado pelos auditores das componentes, nas quais se possa basear a opinião de auditoria do grupo. (Ref: Parágrafos A151-A155)

---

28 ISA 560, *Eventos Subsequentes*, parágrafos 6-7

29 ISA 330, parágrafo 26

52. O sócio responsável pelo trabalho de grupo deve avaliar o efeito no parecer de auditoria do grupo de quaisquer distorções não corrigidas (identificadas pelo auditor do grupo ou comunicadas pelos auditores das componentes) e de quaisquer casos em que tenha havido uma incapacidade de obter provas de auditoria suficientes e apropriadas. (Ref: Parágrafo A156)

Relatório do Auditor

53. O relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras do grupo não deve fazer referência a um auditor de componente, exceto se tal for exigido por lei ou regulamento. Se tal referência for exigida por lei ou regulamento, o relatório do auditor deve indicar que a referência não diminui a responsabilidade do sócio responsável pelo trabalho do grupo ou da sociedade do sócio responsável pelo trabalho do grupo pela opinião de auditoria do grupo. (Ref: Parágrafos A157-A158)

Comunicar com o Órgão de Gestão e com os Encarregados da Governação do Grupo

Comunicação com o Órgão de Gestão do Grupo

54. O auditor do grupo deve comunicar ao órgão de gestão do grupo uma visão geral do âmbito e oportunidade planeados da auditoria, incluindo uma visão geral do trabalho a realizar nas componentes do grupo. (Ref: Parágrafo A159)

55. Se o auditor do grupo identificar uma fraude ou for informado de uma fraude por um auditor da componente (ver o parágrafo 45(h)), ou se existir outra informação que indique a possibilidade de fraude, o auditor do grupo deve comunicar essa situação em tempo oportuno ao nível apropriado do órgão de gestão do grupo, para que os principais responsáveis pela prevenção e deteção de fraude sejam informados das matérias relevantes para as suas responsabilidades. (Ref. Parágrafo A160)

56. Pode ser exigido ao auditor da componente, com base em estatuto, regulamento ou por outra razão, que expresse uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras de uma entidade ou unidade empresarial que faça parte do grupo. Nesse caso, o auditor do grupo deve solicitar ao órgão de gestão do grupo que informe o órgão de gestão da entidade ou unidade empresarial sobre qualquer matéria de que o auditor do grupo tome conhecimento que possa ser significativa para as demonstrações financeiras da entidade ou unidade empresarial, mas que o órgão de gestão da entidade ou unidade empresarial possa desconhecer. Se o órgão de gestão do grupo recusar comunicar a matéria ao órgão de gestão da entidade ou unidade empresarial, o auditor do grupo deve discutir a matéria com os encarregados da governação do grupo. Se a matéria continuar por resolver, o auditor do grupo, sem prejuízo de considerações legais e profissionais de confidencialidade, deve considerar a possibilidade de aconselhar o auditor da componente a não emitir o relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras da entidade ou unidade empresarial até que a matéria seja resolvida. (Ref: Parágrafos A161-A162)

Comunicação com os Encarregados da Governação do Grupo

57. O auditor do grupo deve comunicar as matérias que se seguem aos encarregados da governação do grupo, além das matérias exigidas pela ISA 260 (Revista)[30] e outras ISA: (Ref: Parágrafo A163)

    (a) Uma visão geral do trabalho a efetuar nas componentes do grupo e a natureza do envolvimento planeado do auditor do grupo no trabalho a efetuar por auditores de componentes. (Ref: Parágrafo A164)

    (b) Situações em que a revisão do auditor do grupo sobre o trabalho de um auditor da componente originou dúvidas acerca da qualidade do trabalho desse auditor da componente, e a forma como o auditor do grupo abordou essas dúvidas.

    (c) Quaisquer limitações ao âmbito da auditoria do grupo, por exemplo, matérias significativas relacionadas com restrições ao acesso a pessoas ou informação.

    (d) Fraude ou suspeita de fraude envolvendo o órgão de gestão do grupo, o órgão de gestão da componente, empregados com funções significativas no sistema de controlo interno do grupo ou outros, quando a fraude resultou numa distorção material das demonstrações financeiras do grupo.

Comunicação de Deficiências Identificadas no Controlo Interno

58. Ao aplicar a ISA 265,[31] o auditor do grupo deve determinar se quaisquer deficiências identificadas no sistema de controlo interno do grupo devem ser comunicadas aos encarregados da governação do grupo ou ao órgão de gestão do grupo. Ao fazer esta determinação, o auditor do grupo deve considerar as deficiências no controlo

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

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

interno que tenham sido identificadas pelos auditores das componentes e comunicadas ao auditor do grupo de acordo com o parágrafo 45(g). (Ref: Parágrafo A165)

Documentação

59. De acordo com a ISA 230,[32] a documentação de auditoria de um trabalho de auditoria de grupo tem de ser suficiente para permitir que um auditor experiente, sem qualquer ligação anterior com a auditoria, compreenda a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria executados, as provas obtidas e as conclusões alcançadas relativamente a matérias significativas que surjam durante a auditoria do grupo. Ao aplicar a ISA 230,[33] o auditor do grupo deve incluir na documentação de auditoria: (Ref: Parágrafos A166-A169, A179-A182)

    (a) As matérias significativas relacionadas com restrições de acesso a pessoas ou informações dentro do grupo que foram consideradas antes de decidir aceitar ou continuar o trabalho, ou que surgiram após a aceitação ou continuação, e a forma como essas matérias foram tratadas.

    (b) A base para a determinação, pelo auditor do grupo, das componentes para efeitos de planeamento e execução da auditoria do grupo. (Ref: Parágrafo A170)

    (c) A base para a determinação da materialidade de execução da componente e o limiar para comunicar ao auditor do grupo as distorções na informação financeira da componente.

    (d) A base para a determinação pelo auditor do grupo de que os auditores das componentes têm as competências e capacidades adequadas, incluindo tempo suficiente, para efetuar os procedimentos de auditoria atribuídos nas componentes. (Ref: Parágrafo A171)

    (e) Elementos-chave da compreensão do sistema de controlo interno do grupo, em conformidade com o parágrafo 30(c).

    (f) A natureza, oportunidade e extensão da direção e supervisão do auditor do grupo sobre os auditores das componentes e a análise do seu trabalho, incluindo, quando aplicável, a revisão pelo auditor do grupo da documentação adicional de auditoria do auditor da componente de acordo com o parágrafo 47. (Ref: Parágrafos A172-A178)

    (g) Matérias relacionadas com as comunicações com os auditores de componentes, incluindo:

        (i) Matérias, se existirem, relacionadas com fraude, partes relacionadas ou continuidade, comunicadas de acordo com o parágrafo 32.

        (ii) Matérias relevantes para a conclusão do auditor do grupo no que respeita à auditoria do grupo, em conformidade com o parágrafo 45, incluindo a forma como o auditor do grupo tratou as matérias significativas discutidas com os auditores da componente, o órgão de gestão da componente ou o órgão de gestão do grupo.

    (h) A avaliação e a resposta do auditor do grupo aos resultados ou conclusões dos auditores da componente sobre matérias suscetíveis de ter um efeito material nas demonstrações financeiras do grupo.

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Âmbito desta ISA (Ref: Parágrafos 1-2)

A1. Esta ISA também trata das considerações especiais para o sócio responsável pelo trabalho ou auditor do grupo, conforme aplicável, na aplicação dos requisitos e orientações da ISA 220 (Revista), incluindo a direção e supervisão dos auditores de componentes e a revisão do seu trabalho.

A2. A ISQM 1[34] aborda os trabalhos para os quais é necessário efetuar uma revisão da qualidade do trabalho. A ISQM 2[35] trata da nomeação e elegibilidade do revisor de qualidade do trabalho e das responsabilidades do revisor de qualidade do trabalho relativamente à execução e documentação de uma revisão da qualidade do trabalho, incluindo para uma auditoria de grupo.A3. Uma entidade ou unidade empresarial de um grupo pode também preparar as suas próprias demonstrações financeiras do grupo que incorporem a informação

[32] ISA 230, parágrafo 8

[33] ISA 230, parágrafos 1-3, 9-11, A6-A7 e Apêndice

[34] Norma Internacional de Gestão de Qualidade (ISQM) 1, *Gestão de Qualidade Para Firmas Que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*

[35] ISQM 2, *Revisões de Qualidade do Trabalho*

financeira das entidades ou unidades empresariais que engloba (ou seja, um subgrupo). Esta ISA aplica-se a uma auditoria das demonstrações financeiras do grupo desses subgrupos efetuada por razões estatutárias, regulamentares ou outras.

A4. Uma única entidade legal pode estar organizada com mais do que uma unidade empresarial, por exemplo, uma empresa com operações em vários locais, tal como um banco com várias sucursais. Quando essas unidades empresariais têm características tais como localizações separadas, gestão separada ou sistemas de informação separados (incluindo um razão geral separado) e a informação financeira é agregada na preparação das demonstrações financeiras da entidade legal única, tais demonstrações financeiras satisfazem a definição de demonstrações financeiras do grupo porque incluem a informação financeira de mais de uma entidade ou unidade empresarial através de um processo de consolidação.

A5. Em alguns casos, uma única entidade legal pode configurar o seu sistema de informação para captar informação financeira para mais do que uma linha de produtos ou serviços para fins de relato legal ou regulamentar ou outras finalidades de gestão. Nestas circunstâncias, as demonstrações financeiras da entidade não são demonstrações financeiras do grupo porque não há agregação da informação financeira de mais do que uma entidade ou unidade empresarial através de um processo de consolidação. Além disso, a recolha de informação separada (por exemplo, num balancete auxiliar) para efeitos de relato legal ou regulamentar ou para outras finalidades de gestão não cria entidades ou unidades empresariais separadas (por exemplo, divisões) para efeitos desta ISA.

Grupos e Componentes (Ref: Parágrafos 4-5)

A6. O sistema de informação do grupo, incluindo o seu processo de relato financeiro, pode ou não estar alinhado com a estrutura organizacional do grupo. Por exemplo, um grupo pode estar organizado de acordo com a sua estrutura legal, mas o seu sistema de informação pode estar organizado por função, processo, produto ou serviço (ou por grupos de produtos ou serviços), ou localizações geográficas para efeitos de gestão ou relato.

A7. Com base na compreensão da estrutura organizacional e do sistema de informação do grupo, o auditor do grupo pode determinar que a informação financeira de certas entidades ou unidades empresariais pode ser considerada em conjunto para efeitos de planeamento e execução de procedimentos de auditoria. Por exemplo, um grupo pode ter três entidades jurídicas com caraterísticas empresariais semelhantes, que operam na mesma localização geográfica, sob a mesma gestão e que utilizam um sistema comum de controlo interno, incluindo o sistema de informação. Nestas circunstâncias, o auditor do grupo pode decidir tratar estas três entidades jurídicas como uma componente.

A8. Um grupo pode também centralizar atividades ou processos que são aplicáveis a mais do que uma entidade ou unidade empresarial dentro do grupo, por exemplo através do uso de um centro de serviços partilhados. Quando essas atividades centralizadas são relevantes para o processo de relato financeiro do grupo, o auditor do grupo pode determinar que o centro de serviços partilhados é uma componente.

A9. Outra consideração que pode ser relevante para a determinação de componentes por parte do auditor do grupo é a forma como o órgão de gestão determinou os segmentos operacionais de acordo com os requisitos de divulgação do referencial de relato financeiro aplicável[36].

Envolvimento dos Auditores das Componentes (Ref: Parágrafos 7-8)

A10. Os auditores das componentes podem efetuar uma auditoria das demonstrações financeiras de uma componente, quer por razões estatutárias, regulamentares ou outras, particularmente quando uma componente é uma entidade jurídica. Quando o auditor de uma componente também estiver a efetuar ou tiver concluído uma auditoria das demonstrações financeiras da componente, o auditor do grupo poderá utilizar o trabalho de auditoria efetuado nas demonstrações financeiras da componente, desde que o auditor do grupo considere que esse trabalho é adequado para efeitos da auditoria do grupo. Além disso, os auditores das componentes podem adaptar o trabalho efetuado na auditoria das demonstrações financeiras das componentes para satisfazer igualmente as necessidades do auditor do grupo. Em qualquer caso, aplicam-se os requisitos desta ISA, incluindo os relacionados com a direção e supervisão dos auditores das componentes e a revisão do seu trabalho.

A11. De acordo com a ISA 220 (Revista),[37] o sócio responsável pelo trabalho deve determinar se a abordagem à direção, supervisão e revisão responde à natureza e circunstâncias do trabalho de auditoria. O parágrafo A76 dá exemplos de diferentes formas pelas quais o sócio responsável pelo trabalho do grupo pode assumir a responsabilidade pela direção e supervisão dos auditores das componentes e pela revisão do seu trabalho, e pode

36 Ver, por exemplo, Norma Internacional de Relato Financeiro (IFRS) 8, *Segmentos Operacionais*

37 ISA 220 (Revista), parágrafo 30(b)

ser útil em circunstâncias em que o auditor do grupo planeie usar o trabalho de auditoria de uma auditoria de demonstrações financeiras de componentes que já tenha sido concluída.

A12. Tal como explicado na ISA 200,[38] o risco de deteção está relacionado com a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos do auditor que são determinados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo. O risco de deteção é uma função não só da eficácia de um procedimento de auditoria, mas também da aplicação desse procedimento pelo auditor. Por conseguinte, o risco de deteção é influenciado por matérias como o planeamento adequado, a atribuição de recursos apropriados ao trabalho, o exercício de ceticismo profissional e a supervisão e revisão do trabalho de auditoria realizado.

A13. O risco de deteção é um conceito mais amplo do que o risco de agregação, tal como descrito nos parágrafos 14(a) e A19. Numa auditoria de grupo, pode haver uma maior probabilidade de que o agregado de distorções não corrigidas e não detetadas possa exceder a materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo, porque os procedimentos de auditoria podem ser executados separadamente na informação financeira dos componentes do grupo. Por conseguinte, a materialidade de execução das componentes é definida pelo auditor do grupo para reduzir o risco de agregação para um nível adequadamente baixo.

Ceticismo Profissional (Ref: Parágrafo 9)

A14. A ISA 220 (Revista)[39] dá exemplos de impedimentos ao exercício do ceticismo profissional ao nível do trabalho, incluindo preconceitos inconscientes do auditor que podem impedir o exercício do ceticismo profissional ao conceber e executar procedimentos de auditoria e ao avaliar prova de auditoria. A ISA 220 (Revista) também proporciona possíveis ações que a equipa do trabalho pode tomar para mitigar os impedimentos ao exercício do ceticismo profissional ao nível do trabalho.

A15. Os requisitos e o material de aplicação relevante da ISA 315 (Revista em 2019),[40] da ISA 540 (Revista)[41] e de outras ISA abordam o exercício do ceticismo profissional e incluem exemplos de como a documentação pode ajudar a fornecer provas do exercício do ceticismo profissional por parte do auditor.

A16. Exige-se que todos os membros da equipa do trabalho exerçam ceticismo profissional ao longo da auditoria do grupo. A orientação e supervisão pelo auditor do grupo dos membros da equipa do trabalho, incluindo os auditores das componentes, e a revisão do seu trabalho, podem informar o auditor do grupo sobre se a equipa do trabalho exerceu adequadamente o ceticismo profissional.

A17. O exercício de ceticismo profissional numa auditoria de grupo pode ser afetado por matérias como as que se seguem:

- Os auditores de componentes em diferentes locais podem estar sujeitos a influências culturais diferentes, que podem afetar a natureza das distorções a que estão sujeitos.
- A estrutura complexa de alguns grupos pode introduzir fatores que dão origem a uma maior suscetibilidade a riscos de distorção material. Além disso, uma estrutura organizacional excessivamente complexa pode ser um fator de risco de fraude, de acordo com a ISA 240,[42] pelo que pode exigir tempo ou conhecimentos adicionais para compreender o objetivo e as atividades de determinadas entidades ou unidades empresariais.
- A natureza e extensão das transações intragrupo (por exemplo, transações que envolvem múltiplas entidades e unidades empresariais dentro do grupo ou múltiplas partes relacionadas), fluxos de caixa ou acordos de preços de transferência podem dar origem a complexidades adicionais. Em alguns casos, essas matérias podem também dar origem a fatores de risco de fraude.
- Quando a auditoria do grupo está sujeita a prazos apertados de relato impostos pelo órgão de gestão do grupo, tal pode exercer pressão sobre os membros da equipa do trabalho ao concluírem o trabalho atribuído. Nestas circunstâncias, a equipa do trabalho pode necessitar de mais tempo para questionar adequadamente as asserções do órgão de gestão, fazer julgamentos apropriados ou rever adequadamente o trabalho de auditoria realizado.

38 ISA 200, parágrafo 45

39 ISA 220 (Revista), parágrafos A35-A37

40 ISA 315 (Revista em 2019), parágrafo A238

41 ISA 540 (Revista), *Auditar Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações*, parágrafo A11

42 ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude Numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, Apêndice 1

A18. O exercício de ceticismo profissional por parte do auditor do grupo inclui manter-se alerta para informações inconsistentes dos auditores das componentes, do órgão de gestão das componentes e do órgão de gestão do grupo sobre matérias que possam ser significativas para as demonstrações financeiras do grupo.

Definições

Risco de Agregação (Ref: Parágrafo 14(a))

A19. O risco de agregação existe em todas as auditorias de demonstrações financeiras, mas é particularmente importante compreender e tratar numa auditoria de grupo porque existe uma maior probabilidade de serem executados procedimentos de auditoria em classes de transações, saldos de contas ou divulgações que estão desagregadas entre componentes. De um modo geral, o risco de agregação aumenta à medida que aumenta o número de componentes em que os procedimentos de auditoria são executados separadamente, quer pelos auditores das componentes quer por outros membros da equipa do trabalho.

Componente (Ref: Parágrafo 14(b))

A20. O auditor do grupo utiliza o seu julgamento profissional para determinar as componentes em que o trabalho de auditoria será efetuado. O parágrafo A7 explica que a informação financeira de determinadas entidades ou unidades empresariais pode ser considerada em conjunto para efeitos de planeamento e execução de procedimentos de auditoria. Contudo, a responsabilidade do auditor do grupo pela identificação e avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras do grupo abrange todas as entidades e unidades empresariais cuja informação financeira está incluída nas demonstrações financeiras do grupo.

Auditor da Componente (Ref: Parágrafo 14(c))

A21. As referências nesta ISA à equipa do trabalho incluem o auditor do grupo e os auditores de componentes. Os auditores de componentes podem ser de uma firma da rede, de uma firma que não seja uma firma da rede ou da firma do auditor do grupo (por exemplo, outro escritório dentro da firma do auditor do grupo).

A22. Em algumas circunstâncias, o auditor do grupo pode efetuar testes centralizados em classes de transações, saldos de contas ou divulgações, ou pode efetuar procedimentos de auditoria relacionados com uma componente. Nestas circunstâncias, o auditor do grupo não é considerado um auditor de componente.

A23. O parágrafo 24 exige que o auditor do grupo solicite ao auditor da componente que confirme que o auditor da componente irá cooperar com o auditor do grupo, incluindo se o auditor da componente irá executar o trabalho solicitado pelo auditor do grupo. O parágrafo A58 fornece orientação para as circunstâncias em que o auditor da componente não pode fornecer essa confirmação.

Órgão de Gestão da Componente (Ref: Parágrafo 14(d))

A24. O órgão de gestão da componente refere-se ao órgão de gestão responsável pela informação financeira ou outra atividade (por exemplo, processamento de transações num centro de serviços partilhados) numa entidade ou unidade empresarial que faça parte do grupo. Quando o auditor do grupo considera a informação financeira de certas entidades ou unidades empresariais em conjunto como uma componente ou determina que um centro de serviços partilhados é uma componente (ver parágrafos A7-A8), o órgão de gestão da componente refere-se ao órgão de gestão que é responsável pela informação financeira ou pelo processamento de transações que está sujeito aos procedimentos de auditoria que estão a ser executados em relação a essa componente. Em algumas circunstâncias, pode não existir um órgão de gestão separado da componente e o órgão de gestão do grupo pode ser diretamente responsável pela informação financeira ou por outras atividades da componente.

Sócio Responsável pelo Trabalho do Grupo (Ref: Parágrafo 14(j))

A25. Quando existem auditores que efetuam conjuntamente a auditoria do grupo, os sócios responsáveis pelo trabalho conjunto e as suas equipas de trabalho constituem coletivamente o "sócio responsável pelo trabalho do grupo" e a "equipa do trabalho" para efeitos das ISA. Contudo, esta ISA não trata do relacionamento entre os auditores conjuntos ou do trabalho que um auditor conjunto efetua em relação ao trabalho do outro auditor conjunto para efeitos da auditoria do grupo.

Demonstrações Financeiras do Grupo (Ref: Parágrafos 2, 14(k))

A26. Os requisitos para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras do grupo podem ser especificados no referencial de relato financeiro aplicável, o que pode, portanto, afetar a determinação da informação financeira das entidades ou unidades empresariais a incluir nas demonstrações financeiras do grupo. Por exemplo, alguns referenciais exigem a preparação de demonstrações financeiras consolidadas quando uma entidade (uma entidade-mãe) controla uma ou mais entidades (por exemplo, subsidiárias) através de um

interesse de propriedade maioritário ou de outros meios. Nalguns casos, o referencial de relato financeiro aplicável inclui requisitos separados para, ou pode de outra forma permitir, a apresentação de demonstrações financeiras combinadas. Exemplos de circunstâncias em que a apresentação de demonstrações financeiras combinadas pode ser permitida incluem entidades que não têm empresa-mãe mas estão sob controlo comum ou entidades sob gestão comum.

A27. O termo "processo de consolidação" tal como usado nesta ISA não se destina a ter o mesmo significado que 'consolidação' ou "demonstrações financeiras consolidadas" tal como definido ou descrito em referenciais de relato financeiro. Pelo contrário, o termo "processo de consolidação" refere-se mais amplamente ao processo usado para preparar demonstrações financeiras do grupo.

A28. Os aspetos pormenorizados do processo de consolidação variam de um grupo para outro, dependendo da estrutura e do sistema de informação do grupo, incluindo o processo de relato financeiro. Contudo, um processo de consolidação envolve considerações como a eliminação de transações e saldos intragrupo e, quando aplicável, as implicações de diferentes períodos de relato para as entidades ou unidades empresariais incluídas nas demonstrações financeiras do grupo.

Responsabilidades da Liderança na Gestão e Obtenção da Qualidade numa Auditoria de Grupo (Ref: Parágrafos 11, 16)

A29. Pode não ser possível ou prático que o sócio responsável pelo trabalho do grupo trate exclusivamente de todos os requisitos da ISA 220 (Revista), particularmente quando a equipa do trabalho inclui um grande número de auditores de componentes localizados em vários locais. Na gestão da qualidade ao nível do trabalho, a ISA 220 (Revista)[43] permite que o sócio responsável pelo trabalho atribua a conceção ou execução de procedimentos, tarefas ou ações a outros membros da equipa do trabalho para o ajudar. Assim, o sócio responsável pelo trabalho do grupo pode atribuir procedimentos, tarefas ou ações a outros membros da equipa do trabalho e estes podem atribuir procedimentos, tarefas ou ações adicionais. Nessas circunstâncias, a ISA 220 (Revista) exige que o sócio responsável pelo trabalho continue a assumir a responsabilidade global pela gestão e obtenção da qualidade do trabalho de auditoria.

A30. As políticas ou procedimentos estabelecidos pela firma, ou que são requisitos comuns de rede ou serviços de rede,[44] podem apoiar o sócio responsável pelo trabalho do grupo facilitando a comunicação entre o auditor do grupo e os auditores das componentes e apoiando a direção e supervisão pelo auditor do grupo desses auditores das componentes e a revisão do seu trabalho.

A31. A ISA 220 (Revista)[45] explica que uma cultura que demonstra um compromisso com a qualidade é moldada e reforçada pelos membros da equipa do trabalho à medida que estes demonstram os comportamentos esperados ao executar o trabalho. Ao abordar o requisito do parágrafo 16(a), o sócio responsável pelo trabalho do grupo pode comunicar diretamente a outros membros da equipa do trabalho (incluindo auditores de componentes) e reforçar esta comunicação através de conduta e ações pessoais (por exemplo, liderar pelo exemplo).

Aceitação e Continuação

Determinar se é Razoável Esperar que Seja Obtida Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada (Ref: Parágrafos 17-18)

A32. Ao determinar se é razoável esperar que seja obtida prova de auditoria suficiente e apropriada, o sócio responsável pelo trabalho do grupo pode obter uma compreensão de matérias como:

- A estrutura do grupo, incluindo a estrutura legal e a estrutura organizacional.
- As atividades que são significativas para o grupo, incluindo os ambientes setoriais, reguladores, económicos e políticos em que essas atividades têm lugar.
- O uso de organizações de serviços.
- O uso de centros de serviços partilhados.
- O processo de consolidação.
- Se o auditor do grupo:

[43] ISA 220 (Revista), parágrafo 15

[44] ISQM 1, parágrafos 48-52

[45] ISA 220 (Revista), parágrafo A29

- Terá acesso sem restrições aos encarregados da governação do grupo, ao órgão de gestão do grupo, aos encarregados da governação da componente, ao órgão de gestão da componente e à informação da componente, incluindo as componentes que são contabilizadas pelo método de equivalência patrimonial; e
- Será capaz de efetuar o trabalho necessário sobre a informação financeira das componentes, quando aplicável.

- Se foram afetados ou serão disponibilizados recursos suficientes e adequados.

A33. No caso de um novo trabalho de auditoria do grupo, a compreensão do auditor do grupo relativamente às matérias referidas no parágrafo A32 pode ser obtida a partir de:

- Informação facultada pelo órgão de gestão do grupo;
- Comunicação com o órgão de gestão do grupo;
- Comunicação com os encarregados da governação do grupo; e
- Quando aplicável, comunicação com o órgão de gestão da componente ou com o auditor anterior.

A34. No caso de um trabalho recorrente, a capacidade para obter prova de auditoria suficiente e apropriada pode ser afetada por alterações significativas como, por exemplo:

- Na estrutura do grupo (nomeadamente aquisições, alienações, empreendimentos conjuntos, reorganizações ou alterações na forma como está organizado o sistema de relato financeiro do grupo).
- Nas atividades das componentes que sejam significativas para o grupo.
- Na composição dos encarregados da governação do grupo, do órgão de gestão do grupo ou dos principais gerentes de componentes para os quais se prevê a realização de procedimentos de auditoria.
- Na compreensão do auditor do grupo sobre a integridade e competência do órgão de gestão do grupo ou dos componentes.
- No referencial de relato financeiro aplicável.

A35. Podem existir complexidades adicionais na obtenção de provas de auditoria suficientes e apropriadas numa auditoria de grupo quando as componentes estão localizadas em jurisdições diferentes da jurisdição do auditor do grupo devido a diferenças culturais e linguísticas e a leis ou regulamentos diferentes. Por exemplo, a legislação ou regulamentação pode restringir o auditor da componente de fornecer documentação fora da sua jurisdição, ou guerras, distúrbios civis ou surtos de doenças podem restringir o acesso do auditor do grupo à documentação de auditoria relevante do auditor da componente. O parágrafo A180 inclui possíveis formas de lidar com estas situações.

A36. Podem ser impostas restrições após a aceitação do trabalho de auditoria do grupo pelo sócio responsável pelo trabalho de auditoria do grupo, que podem afetar a capacidade da equipa do trabalho de obter prova de auditoria suficiente e apropriada. Tais restrições podem incluir aquelas que afetam:

- O acesso do auditor do grupo a informações sobre as componentes, ao órgão de gestão ou aos encarregados da governação das componentes, ou aos auditores das componentes (incluindo a documentação de auditoria relevante solicitada pelo auditor do grupo) (ver parágrafos 20 e 21); ou
- O trabalho a ser realizado sobre as informações financeiras das componentes.

Os parágrafos A45-A46 explicam o possível efeito de tais restrições no relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras do grupo.

Acordar os Termos dos Trabalhos de Auditoria (Ref: Parágrafo 19)

37. A ISA 210[46] exige que o auditor acorde os termos do trabalho de auditoria com o órgão de gestão ou com os encarregados da governação, conforme apropriado. Os termos do trabalho identificam o referencial de relato financeiro aplicável. Matérias adicionais que podem ser incluídas nos termos de um trabalho de auditoria de grupo incluem:

[46] ISA 210, parágrafo 9 e 10(d)

- As comunicações entre o auditor do grupo e os auditores de componentes não devem ter restrições na medida permitida por lei ou regulamento;
- As comunicações importantes entre os auditores de componentes e os encarregados da governação ou o órgão de gestão das componentes, incluindo as comunicações sobre deficiências significativas no controlo interno, devem ser comunicadas ao auditor do grupo;
- As comunicações entre autoridades reguladoras e entidades ou unidades empresariais relacionadas com matérias de relato financeiro que possam ser relevantes para a auditoria do grupo devem ser comunicadas ao auditor do grupo; e
- O auditor do grupo deve ter permissão para efetuar trabalhos, ou solicitar que o auditor da componente efetue trabalhos, na componente.

Restrições ao Acesso a Informações ou Pessoas (Ref: Parágrafos 20-21)

A38. As restrições ao acesso a informações ou pessoas não eliminam a exigência de que o auditor do grupo obtenha prova de auditoria suficiente e apropriada.

A39. O acesso a informações ou pessoas pode ser restringido por vários motivos, tais como restrições impostas pela gestão das componentes, leis ou regulamentos ou outras condições, por exemplo, guerra, agitação civil ou surtos de doenças. O parágrafo A180 descreve como o auditor do grupo pode superar as restrições ao acesso à documentação de auditoria do auditor da componente.

A40. Em algumas circunstâncias, o auditor do grupo pode ser capaz de superar restrições ao acesso a informações ou pessoas, por exemplo:

- Se o acesso ao órgão de gestão da componente ou aos encarregados da governação da componente for restrito, o auditor do grupo pode solicitar ao órgão de gestão do grupo ou aos encarregados da governação do grupo que ajudem a remover a restrição ou, de outra forma, solicitar informações diretamente ao órgão de gestão do grupo ou aos encarregados da governação do grupo.
- Se o grupo tiver uma participação não controladora numa entidade que é contabilizada pelo método de equivalência patrimonial, o auditor do grupo pode determinar se existem disposições (por exemplo, nos termos de acordos de empreendimentos conjuntos ou nos termos de outros acordos de investimento) relativas ao acesso do grupo às informações financeiras da entidade e solicitar à gestão do grupo que exerça tais direitos.
- Se o grupo tiver uma participação não controladora em uma entidade que é contabilizada pelo método de equivalência patrimonial e o grupo tiver representantes que fazem parte do conselho executivo ou são membros dos encarregados da governação da entidade não controlada, o auditor do grupo pode perguntar se eles podem fornecer informações financeiras e outras informações disponíveis a eles nessas funções.

A41. Se o grupo tiver uma participação não controladora numa entidade que é contabilizada pelo método de equivalência patrimonial e o acesso do auditor do grupo a informações ou pessoas na entidade for restrito, o auditor do grupo poderá obter informações a serem utilizadas como prova de auditoria em relação às informações financeiras da entidade, por exemplo:

- Informações financeiras disponíveis junto do órgão de gestão do grupo, uma vez que o órgão de gestão do grupo também precisa de obter as informações financeiras da entidade não controlada para preparar as demonstrações financeiras do grupo.
- Informações disponíveis publicamente, tais como demonstrações financeiras auditadas, documentos de divulgação pública ou preços cotados de instrumentos de capital próprio na entidade não controlada.

É uma questão de julgamento profissional, particularmente tendo em vista os riscos avaliados de distorções materiais nas demonstrações financeiras do grupo e considerando outras fontes de informação que possam corroborar ou contribuir de outra forma para as provas de auditoria obtidas, se o auditor pode obter provas de auditoria suficientes e apropriadas.[47]

A42. Se o grupo tiver uma participação não controladora numa entidade que é contabilizada pelo método de equivalência patrimonial e o acesso a informações ou pessoas na entidade for restrito, o auditor do grupo pode considerar se tais restrições são inconsistentes com as afirmações do órgão de gestão do grupo sobre a adequação do uso do método de equivalência patrimonial.

[47] ISA 330, parágrafo 7(b)

A43. Quando o auditor do grupo não conseguir obter provas de auditoria suficientes e apropriadas devido a restrições de acesso a informações ou pessoas, o auditor do grupo pode:

- Comunicar as restrições à firma do auditor do grupo para ajudar o auditor do grupo a determinar um curso de ação adequado. Por exemplo, a firma do auditor do grupo pode comunicar as restrições ao órgão de gestão do grupo e incentivar o órgão de gestão do grupo a comunicar com os reguladores. Isto pode ser útil quando as restrições afetam várias auditorias na jurisdição ou pela mesma firma, por exemplo, devido a guerra, agitação civil ou surtos de doenças numa economia importante.
- Ser obrigado por lei ou regulamento a comunicar com reguladores, autoridades de cotação ou outros sobre as restrições.

A44. As restrições de acesso podem ter outras implicações para a auditoria do grupo. Por exemplo, se as restrições forem impostas pelo órgão de gestão do grupo, o auditor do grupo pode precisar reconsiderar a fiabilidade das respostas do órgão de gestão do grupo às suas questões e se as restrições colocam em causa a integridade do órgão de gestão do grupo.

Efeito das Restrições ao Acesso a Informações ou Pessoas no Relatório do Auditor Sobre as Demonstrações Financeiras do Grupo (Ref: Parágrafos 20-21)

A45. A ISA 705 (Revista)[48] contém requisitos e orientações sobre como lidar com situações em que o auditor do grupo não consegue obter provas de auditoria suficientes e apropriadas. O Apêndice 1 contém um exemplo de um relatório do auditor que contém uma opinião de auditoria do grupo com reservas, com base na incapacidade do auditor do grupo de obter provas de auditoria suficientes e apropriadas em relação a uma componente contabilizada pelo método de equivalência patrimonial.

Lei ou Regulamentação Proíbe o Sócio Responsável pelo Trabalho do Grupo de Recusar ou Renunciar a um Trabalho (Ref: Parágrafos 20-21)

A46. A lei ou regulamento podem proibir o sócio responsável pelo trabalho do grupo de recusar ou renunciar a um trabalho. Por exemplo, em algumas jurisdições, o auditor é nomeado por um período especificado e está proibido de renunciar antes do final desse período. Além disso, no setor público, a opção de recusa ou renuncia a um trabalho pode não estar disponível para o auditor devido à natureza do mandato ou a considerações de interesse público. Nestas circunstâncias, os requisitos desta ISA ainda se aplicam à auditoria do grupo, e o efeito da incapacidade do auditor do grupo de obter provas de auditoria suficientes e apropriadas é abordado na ISA 705 (Revista).

Estratégia Global de Auditoria e Plano de Auditoria

A Natureza Contínua e Iterativa do Planeamento e Execução de Uma Auditoria do Grupo (Ref: Parágrafo 22)

A47. Conforme explicado na ISA 300,[49] o planeamento não é uma fase distinta de uma auditoria, mas sim um processo contínuo e iterativo que geralmente começa logo após (ou em conexão com) a conclusão da auditoria anterior e continua até a conclusão do trabalho de auditoria atual. Por exemplo, devido a eventos inesperados, mudanças nas condições ou provas de auditoria obtidas a partir da avaliação de riscos ou de procedimentos de auditoria adicionais, o auditor do grupo pode precisar modificar a estratégia geral de auditoria do grupo e o plano de auditoria do grupo, bem como a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais planeados, com base na consideração revista dos riscos avaliados. O auditor do grupo também pode modificar a determinação das componentes nas quais realizar o trabalho de auditoria, bem como a natureza, oportunidade e extensão do envolvimento dos auditores das componentes. A ISA 300[50] exige que o auditor atualize e altere a estratégia geral de auditoria e o plano de auditoria, conforme necessário, durante o curso da auditoria.

Estabelecimento da Estratégia Global de Auditoria do Grupo e do Plano de Auditoria do Grupo (Ref: Parágrafo 22)

A48. Num trabalho de auditoria do grupo inicial, o auditor do grupo pode ter um entendimento preliminar do grupo e do seu ambiente, do referencial de relato financeiro aplicável e do sistema de controlo interno da entidade com base nas informações obtidas do órgão de gestão do grupo, dos encarregados da governação do grupo e, quando aplicável, da comunicação com a órgão de gestão das componentes ou com o auditor anterior. Num trabalho de auditoria de grupo recorrente, o entendimento preliminar do auditor do grupo pode ser obtido através

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

49 ISA 300, parágrafo A2

50 ISA 300, parágrafo 10

de auditorias de períodos anteriores. Este entendimento preliminar pode ajudar o auditor do grupo a desenvolver expectativas iniciais sobre as classes de transações, saldos de contas e divulgações que podem ser significativas.

A49. O auditor do grupo também pode utilizar informações obtidas durante o processo de aceitação e continuação do trabalho para estabelecer a estratégia global de auditoria do grupo e o plano de auditoria do grupo, por exemplo, em relação aos recursos necessários para realizar a auditoria do grupo.

A50. O processo de estabelecimento da estratégia global de auditoria do grupo e do plano de auditoria do grupo, bem como as expectativas iniciais sobre as classes de transações, saldos de contas e divulgações que podem ser significativas ao nível das demonstrações financeiras do grupo, podem ajudar o auditor do grupo a desenvolver uma determinação preliminar de questões como:

- Se deve realizar o trabalho de auditoria de forma centralizada, nas componentes ou numa combinação das duas; e
- A natureza, oportunidade e extensão do trabalho de auditoria a ser realizado em relação às informações financeiras dos componentes (por exemplo, conceber e realizar procedimentos de avaliação de riscos, procedimentos de auditoria adicionais ou uma combinação dos mesmos).

Componentes nos Quais Realizar o Trabalho de Auditoria (Ref: Parágrafo 22(a))

A51. A determinação das componentes nas quais realizar o trabalho de auditoria é uma questão de julgamento profissional. As matérias que podem influenciar a determinação do auditor do grupo incluem, por exemplo:

- A natureza dos eventos ou condições que podem dar origem a riscos de distorções materiais ao nível da asserção das demonstrações financeiras do grupo associadas a uma componente, por exemplo:
  - Entidades ou unidades empresariais recém-formadas ou adquiridas.
  - Entidades ou unidades empresariais nas quais ocorreram mudanças significativas.
  - Transações significativas com partes relacionadas.
  - Transações significativas fora do curso normal dos negócios.
  - Flutuações anormais identificadas por procedimentos analíticos realizados ao nível do grupo, de acordo com a ISA 315 (Revista em 2019).[51]
- A desagregação de classes significativas de transações, saldos e divulgações nas demonstrações financeiras do grupo entre componentes, considerando a dimensão e a natureza dos ativos, passivos e transações na localização ou unidade empresarial em relação às demonstrações financeiras do grupo.
- Se é expectável obter prova de auditoria suficiente e apropriada para todas as classes significativas de transações, saldos e divulgações nas demonstrações financeiras do grupo a partir do trabalho de auditoria planeado sobre as informações financeiras das componentes identificadas.
- A natureza e extensão das distorções ou deficiências de controlo identificadas numa componente em auditorias de períodos anteriores.
- A natureza e extensão dos pontos comuns dos controlos em todo o grupo e se, e em caso afirmativo, como o grupo centraliza as atividades relevantes para o relato financeiro.

Recursos (Ref: Parágrafo 22(b))

A52. As matérias que influenciam a determinação do auditor do grupo quanto aos recursos necessários para realizar a auditoria do grupo e a natureza, oportunidade e extensão do envolvimento dos auditores das componentes são uma questão de julgamento profissional e podem incluir, por exemplo:

- A compreensão do grupo, as componentes dentro do grupo nos quais o trabalho de auditoria deve ser realizado e se o trabalho deve ser realizado centralmente, nas componentes ou uma combinação dos dois.
- O conhecimento e a experiência da equipa do trabalho. Por exemplo, os auditores das componentes podem ter mais experiência e um conhecimento mais aprofundado do que o auditor do grupo sobre as indústrias locais em que as componentes operam, as leis ou regulamentos locais, as práticas comerciais, a língua e a cultura. Além disso, pode ser necessário o envolvimento de peritos do auditor em matérias complexas.

[51] ISA 315 (Revista em 2019), parágrafo 14(b)

- As expectativas iniciais sobre os riscos potenciais de distorções materiais.
- A quantidade ou localização dos recursos a alocar a áreas específicas de auditoria. Por exemplo, a extensão em que as componentes estão dispersas por vários locais pode afetar a necessidade de envolver auditores de componentes em locais específicos.
- Acordos de acesso. Por exemplo, quando o acesso do auditor do grupo a uma componente numa determinada jurisdição é restrito, os auditores de componentes podem precisar de ser envolvidos.
- A natureza das atividades das componentes, incluindo a sua complexidade ou especialização das operações.
- O sistema de controlo interno do grupo, incluindo o sistema de informação em vigor e o seu grau de centralização. Por exemplo, o envolvimento de auditores de componentes pode ser mais provável quando o sistema de controlo interno é descentralizado.
- Experiência anterior com o auditor da componente.

A53. Os auditores de componentes podem estar envolvidos em diferentes fases de uma auditoria, por exemplo, os auditores de componentes podem conceber ou executar:

- Procedimentos de avaliação de riscos; e
- Procedimentos para responder aos riscos avaliados de distorção material.

A54. A natureza, oportunidade e extensão do envolvimento dos auditores de componentes dependem dos factos e circunstâncias do trabalho de auditoria do grupo. Frequentemente, os auditores de componentes estarão envolvidos em todas as fases da auditoria, mas o auditor do grupo pode decidir envolver os auditores de componentes apenas numa determinada fase. Quando o auditor do grupo não pretende envolver os auditores de componentes nos procedimentos de avaliação de riscos, o auditor do grupo pode ainda discutir com os auditores de componentes se existem alterações significativas no negócio ou no sistema de controlo interno da componente que possam ter um efeito nos riscos de distorção material das demonstrações financeiras do grupo.

A55. A ISA 300[52] exige que o sócio responsável pelo trabalho e outros membros-chave da equipa de trabalho estejam envolvidos no planeamento da auditoria. Quando os auditores de componentes estão envolvidos, um ou mais indivíduos de um auditor de componente podem ser membros-chave da equipa de trabalho e, portanto, estar envolvidos no planeamento da auditoria do grupo. O envolvimento dos auditores de componentes no planeamento da auditoria aproveita a sua experiência e conhecimento, aumentando assim a eficácia e a eficiência do processo de planeamento. O sócio responsável pelo trabalho do grupo usa o seu julgamento profissional para determinar quais auditores de componentes devem ser envolvidos no planeamento da auditoria. Isso pode ser afetado pela natureza, oportunidade e extensão em que se espera que os auditores de componentes estejam envolvidos na conceção e na execução da avaliação de riscos ou de procedimentos de auditoria adicionais.

A56. Conforme descrito na ISQM 1,[53] pode haver circunstâncias em que os honorários cotados para um trabalho não sejam suficientes, dada a natureza e as circunstâncias do trabalho, e isso pode diminuir a capacidade da firma de realizar o trabalho de acordo com os padrões profissionais e os requisitos legais ou regulamentares aplicáveis. O nível dos honorários, incluindo a sua alocação aos auditores de componentes, e a medida em que eles se relacionam com os recursos necessários, pode ser uma consideração especial para trabalhos de auditoria de grupo. Por exemplo, numa auditoria de grupo, as prioridades financeiras e operacionais da firma podem impor restrições à determinação das componentes em que o trabalho de auditoria será realizado, bem como aos recursos necessários, incluindo o envolvimento dos auditores de componentes. Em tais circunstâncias, essas restrições não se sobrepõem à responsabilidade do sócio responsável pelo trabalho do grupo de alcançar a qualidade ao nível do trabalho ou aos requisitos para que o auditor do grupo obtenha provas de auditoria suficientes e apropriadas nas quais basear o parecer de auditoria do grupo.

Considerações Quando os Auditores de Componentes Estão Envolvidos

Envolvimento Suficiente e Apropriado no Trabalho do Auditor da Componente (Ref.: Parágrafos 23–24)

A57. Ao avaliar se o auditor do grupo poderá estar envolvido de forma suficiente e apropriada no trabalho do auditor da componente, o auditor do grupo pode obter uma compreensão sobre se o auditor da componente está sujeito

[52] ISA 300, parágrafo 5

[53] ISQM 1, parágrafo A74

a quaisquer restrições que limitem a comunicação com o auditor do grupo, incluindo no que diz respeito à partilha de documentação de auditoria com o auditor do grupo. O auditor do grupo também pode obter uma compreensão sobre se as provas de auditoria relacionadas com componentes localizadas numa jurisdição diferente podem estar num idioma diferente e podem precisar de ser traduzidas para uso pelo auditor do grupo.

A58. Se o auditor da componente não puder cooperar com o auditor do grupo, o auditor do grupo pode:

- Solicitar ao auditor da componente que apresente a sua justificação.
- Ser capaz de tomar as medidas adequadas para resolver a questão, incluindo ajustar a natureza do trabalho solicitado a ser realizado. Em alternativa, de acordo com o parágrafo 27, o auditor do grupo pode precisar de obter provas de auditoria suficientes e apropriadas relacionadas com o trabalho a ser realizado na componente sem envolver o auditor da componente.

Requisitos Éticos Relevantes, Incluindo os Relacionados Com a Independência (Ref.: Parágrafo 25)

59. Ao realizar trabalhos numa componente de um trabalho de auditoria de grupo, o auditor da componente está sujeito a requisitos éticos, incluindo os relacionados com a independência, que são relevantes para o trabalho de auditoria de grupo. Tais requisitos podem ser diferentes ou adicionais aos que se aplicam ao auditor da componente ao realizar uma auditoria às demonstrações financeiras de uma entidade ou unidade empresarial que faz parte do grupo por motivos legais, regulamentares ou outros na jurisdição do auditor da componente.

A60. Ao informar os auditores de componentes sobre os requisitos éticos relevantes, o auditor do grupo pode considerar se são necessárias informações ou formação adicionais para os auditores de componentes relativamente às disposições dos requisitos éticos que são relevantes para o trabalho de auditoria do grupo.

Recursos do Trabalho (Ref.: Parágrafo 26)

A61. A ISA 220 (Revista)[54] exige que o sócio responsável pelo trabalho determine que sejam atribuídos em tempo útil à equipa de trabalho recursos suficientes e apropriados para realizar o trabalho. Quando não forem disponibilizados recursos suficientes ou apropriados em relação ao trabalho a ser realizado por um auditor da componente, o sócio responsável pelo trabalho do grupo pode discutir o assunto com o auditor da componente, o órgão de gestão do grupo ou a firma do auditor do grupo e, subsequentemente, solicitar ao auditor da componente ou à firma do auditor do grupo que disponibilize recursos suficientes e apropriados.

Competência e Capacidades dos Auditores de Componentes

A62. A ISA 220 (Revista)[55] fornece orientações sobre as matérias que o sócio responsável pelo trabalho pode levar em consideração ao determinar a competência e as capacidades da equipa do trabalho. Essa determinação é particularmente importante em uma auditoria de grupo quando a equipa do trabalho inclui auditores de componentes. A ISA 220 (Revista)[56] indica que as políticas ou procedimentos da firma podem exigir que a firma ou o sócio responsável pelo trabalho tomem medidas diferentes das aplicáveis ao pessoal ao obter uma compreensão sobre se um auditor de componente de outra firma tem a competência e as capacidades adequadas para realizar o trabalho de auditoria.

A63. Determinar se os auditores das componentes têm a competência e as capacidades adequadas é uma questão de julgamento profissional e é influenciada pela natureza e pelas circunstâncias do trabalho de auditoria do grupo. Essa determinação influencia a natureza, a oportunidade e a extensão da orientação e supervisão do sócio responsável pelo trabalho do grupo sobre o auditor da componente e a revisão do seu trabalho.

A64. Ao determinar se os auditores das componentes têm a competência e as capacidades adequadas para realizar os procedimentos de auditoria atribuídos à componente, o sócio responsável pelo trabalho do grupo pode considerar questões como:

- A experiência anterior ou conhecimento do auditor da componente.
- As competências especializadas do auditor da componente (por exemplo, conhecimento específico do setor).
- O grau em que o auditor do grupo e o auditor da componente estão sujeitos a um sistema comum de gestão da qualidade, por exemplo, se o auditor do grupo e um auditor da componente:

[54] ISA 220 (Revista), parágrafo 25

[55] ISA 220 (Revista), parágrafo A72

[56] ISA 220 (Revista), parágrafo A25

- Utilizam recursos comuns para realizar o trabalho (por exemplo, metodologias de auditoria ou aplicações de TI);
- Partilham políticas ou procedimentos comuns que afetam o desempenho do trabalho (por exemplo, orientação, supervisão e revisão do trabalho ou consulta);
- Estão sujeitos a atividades de monitorização comuns; ou
- Têm outras semelhanças, incluindo liderança comum ou um ambiente cultural comum.

- A consistência ou semelhança de:
  - Leis ou regulamentos ou sistema jurídico;
  - Idioma e cultura;
  - Educação e formação;
  - Supervisão profissional, disciplina e garantia de qualidade externa; ou
  - Organizações e normativos profissionais.
- Informações obtidas sobre o auditor da componente através de interações com o órgão de gestão da componente, os encarregados da governação e outro pessoal-chave, como auditores internos.

A65. Os procedimentos para determinar a competência e a capacidade do auditor da componente podem incluir, por exemplo:

- Uma avaliação das informações comunicadas pela firma do auditor do grupo ao auditor do grupo, incluindo:
  - A comunicação contínua da firma relacionada com a monitorização e a remediação, em circunstâncias em que o auditor do grupo e o auditor da componente são da mesma firma.[57]
  - Informações da rede sobre os resultados das atividades de monitorização realizadas pela rede em todas as firmas da rede.[58]
  - Informações obtidas de organismos profissionais aos quais o auditor da componente pertence, das autoridades pelas quais o auditor da componente é licenciado ou de outros terceiros.
- Discutir os riscos avaliados de distorção material com o auditor da componente.
- Solicitar ao auditor da componente que confirme por escrito a sua compreensão das questões referidas no parágrafo 25.
- Discutir a competência e as capacidades do auditor da componente com colegas da firma do sócio responsável pelo trabalho do grupo que tenham trabalhado diretamente com o auditor da componente.
- Obter relatórios de inspeção externos publicados.

A66. A firma do sócio responsável pelo trabalho do grupo e o auditor da componente podem ser membros da mesma rede e podem estar sujeitos a requisitos comuns da rede ou utilizar serviços comuns da rede.[59] Ao determinar se os auditores das componentes têm a competência e as capacidades adequadas para realizar trabalhos de apoio ao trabalho de auditoria do grupo, o sócio responsável pelo trabalho do grupo pode basear-se nesses requisitos da rede, por exemplo, os que abordam a formação profissional ou o recrutamento, ou que exigem a utilização de metodologias de auditoria e ferramentas de implementação relacionadas. De acordo com a ISQM 1,[60] a firma é responsável por conceber, implementar e operar o seu sistema de gestão da qualidade, e a firma pode precisar de adaptar ou complementar os requisitos ou serviços da rede para que sejam adequados para utilização no seu sistema de gestão da qualidade.

---

57 ISQM 1, parágrafo 47

58 ISQM 1, parágrafo 51(b)

59 ISQM 1, parágrafos A19, A175

60 ISQM 1, parágrafos 48-49

Utilização do Trabalho de um Perito do Auditor

A67. A ISA 220 (Revista)[61] exige que o sócio responsável pelo trabalho determine que os membros da equipa do trabalho e quaisquer peritos externos do auditor que não façam parte da equipa do trabalho tenham, coletivamente, a competência e as capacidades adequadas, incluindo tempo suficiente, para realizar o trabalho de auditoria. Se um perito do auditor for utilizado por um auditor da componente, o sócio responsável pelo trabalho do grupo poderá precisar de obter informações do auditor da componente. Por exemplo, o auditor do grupo poderá discutir com o auditor da componente a avaliação deste último sobre a competência e as capacidades do perito do auditor.

Ferramentas e Técnicas Automatizadas

A68. Ao determinar se a equipa de auditoria possui a competência e as capacidades adequadas, o sócio responsável pelo trabalho do grupo pode levar em consideração questões como a experiência do auditor da componente no uso de ferramentas e técnicas automatizadas. Por exemplo, conforme descrito na ISA 220 (Revista),[62] quando o auditor do grupo exige que os auditores das componentes utilizem ferramentas e técnicas automatizadas específicas ao realizar procedimentos de auditoria, o auditor do grupo pode comunicar aos auditores das componentes que a utilização dessas ferramentas e técnicas automatizadas deve estar em conformidade com as instruções do auditor do grupo.

Aplicação do Entendimento do Auditor do Grupo Sobre Um Auditor de Componente (Ref: Parágrafo 27)

A69. A ISA 220 (Revista)[63] exige que o sócio responsável pelo trabalho assegure que os outros membros da equipa de trabalho tenham conhecimento dos requisitos éticos relevantes aplicáveis, dada a natureza e as circunstâncias do trabalho de auditoria, bem como das políticas ou procedimentos relacionados da firma. Isso inclui as políticas ou procedimentos da firma que abordam circunstâncias que podem causar uma violação dos requisitos éticos relevantes, incluindo aqueles relacionados com a independência, e as responsabilidades dos membros da equipa de trabalho quando tomam conhecimento de violações. As políticas ou procedimentos da firma também podem abordar violações dos requisitos de independência por auditores de componentes e as ações que o auditor do grupo pode tomar nessas circunstâncias, de acordo com os requisitos éticos relevantes. Além disso, os requisitos éticos, leis ou regulamentos relevantes também podem especificar comunicações específicas aos encarregados da governação em circunstâncias em que tenham sido identificadas violações dos requisitos de independência.[64]

A70. Se houver uma violação por um auditor de componente dos requisitos éticos relevantes que se aplicam ao trabalho de auditoria do grupo, incluindo aqueles relacionados com a independência, e a violação não tiver sido tratada de forma satisfatória de acordo com as disposições dos requisitos éticos relevantes, o auditor do grupo não poderá utilizar o trabalho desse auditor componente.

A71. Sérias preocupações são aquelas que, no julgamento profissional do auditor do grupo, não podem ser superadas. O sócio responsável pelo trabalho do grupo pode ser capaz de superar preocupações menos sérias sobre a competência profissional do auditor da componente (por exemplo, falta de conhecimento específico do setor) ou o facto de o auditor da componente não operar num ambiente que supervisiona ativamente os auditores, através de um maior envolvimento do auditor do grupo no trabalho do auditor da componente ou através da execução direta de procedimentos de auditoria adicionais sobre as informações financeiras da componente.

Desempenho do Trabalho (Ref: Parágrafo 28)

A72. A ISA 220 (Revista)[65] exige que o sócio do trabalho determine que a natureza, a oportunidade e a extensão da orientação, supervisão e revisão sejam planeadas e executadas de acordo com as políticas ou procedimentos da firma, normas profissionais e requisitos legais e regulamentares aplicáveis, e que sejam adequados à natureza e às circunstâncias do trabalho de auditoria e aos recursos atribuídos ou disponibilizados à equipa do trabalho. Para uma auditoria de grupo, a abordagem à orientação, supervisão e revisão incluirá geralmente uma combinação de abordagem das políticas ou procedimentos da firma do auditor do grupo e respostas específicas ao trabalho de auditoria do grupo.

A73. Para uma auditoria de grupo, particularmente quando a equipa de trabalho inclui um grande número de auditores de componentes que podem estar localizados em vários locais, o sócio responsável pelo trabalho do grupo pode atribuir a conceção ou a execução de procedimentos, tarefas ou ações a outros membros da equipa de trabalho

---

61 ISA 220 (Revista), parágrafo 26

62 ISA 220 (Revista), parágrafo A66

63 ISA 220 (Revista), parágrafo 17

64 ISA 260 (Revista), parágrafo A31

65 ISA 220 (Revista), parágrafo 30

para auxiliar o sócio responsável pelo trabalho do grupo no cumprimento da responsabilidade pela natureza, oportunidade e extensão da orientação e supervisão dos auditores de componentes e pela revisão do seu trabalho (ver também o parágrafo 11).

A74. Se os auditores de componentes forem de uma firma diferente da firma do auditor do grupo, as políticas ou procedimentos da firma podem ser diferentes, ou podem ser necessárias ações diferentes, respetivamente, em relação à natureza, oportunidade e extensão da orientação e supervisão desses membros da equipa de trabalho, e à revisão do seu trabalho. Em particular, as políticas ou procedimentos da firma podem exigir que a firma ou o sócio responsável pelo trabalho do grupo tomem medidas diferentes das aplicáveis aos membros da equipa do trabalho dentro da firma ou da rede (por exemplo, em relação à forma, conteúdo e oportunidade das comunicações com os auditores de componentes, incluindo o uso de instruções do auditor do grupo aos auditores de componentes). A ISA 220 (Revista) fornece exemplos de medidas que podem ser necessárias nessas circunstâncias.[66]

A75. A natureza, a oportunidade e a extensão da orientação e supervisão dos auditores de componentes e a revisão do seu trabalho podem ser adaptadas com base na natureza e nas circunstâncias do trabalho e, por exemplo:

- Os riscos avaliados de distorção material. Por exemplo, se o auditor do grupo identificou uma componente que inclui um risco significativo, pode ser apropriado aumentar a extensão da orientação e supervisão do auditor da componente e realizar uma revisão mais detalhada da documentação de auditoria do auditor da componente.
- A competência e as capacidades dos auditores da componente que realizam o trabalho de auditoria. Por exemplo, se o auditor do grupo não tiver experiência anterior de trabalho com um auditor da componente, o auditor do grupo pode comunicar instruções mais detalhadas, aumentar a frequência das discussões ou outras interações com o auditor da componente, ou designar indivíduos mais experientes para supervisionar o auditor da componente à medida que o trabalho é realizado.
- A localização dos membros da equipa de trabalho, incluindo a extensão em que os membros da equipa de trabalho estão dispersos por vários locais, incluindo quando são utilizados centros de prestação de serviços.
- Acesso à documentação de auditoria do auditor da componente. Por exemplo, quando a lei ou regulamentação impede que a documentação de auditoria do auditor da componente seja transferida para fora da jurisdição do auditor da componente, o auditor do grupo pode rever a documentação de auditoria no local do auditor da componente ou remotamente através do uso de tecnologia, quando não proibido por lei ou regulamentação (ver também os parágrafos A179–A180).

A76. Existem formas diferentes de o sócio responsável pelo trabalho do grupo assumir a responsabilidade por gerir e supervisionar os auditores das componentes e de rever o seu trabalho, como por exemplo:

- Comunicação constante com os auditores das componentes ao longo da auditoria ao grupo, incluindo as comunicações requeridas por esta ISA.
- Reuniões ou telefonemas com os auditores das componentes para discutir os riscos identificados e avaliados, questões, assuntos de auditoria e conclusões.
- Rever a documentação dos auditores das componentes presencialmente ou remotamente quando permitido pelas leis e regulamentos.
- Participar em reuniões de encerramento ou outras reuniões importantes que ocorrem entre os auditores das componentes e os órgãos de gestão dessas componentes.

A77. Ao aplicar a ISA 220 (Revista),[67] o sócio responsável pelo trabalho do grupo deve rever a documentação de auditoria em certos momentos ao longo do trabalho de auditoria, incluindo a documentação de auditoria relevante para a auditoria de grupo relacionada com:

- Matérias relevantes de auditoria;
- Julgamentos significativos, incluindo os relacionados assuntos difíceis ou de contencioso identificados durante o trabalho de auditoria, e as conclusões a que se chegaram; e

66 ISA 220 (Revista), parágrafos A25-A26

67 ISA 220 (Revista), parágrafos 31, A92–A93

- Outros assuntos que, no julgamento do sócio responsável pelo trabalho do grupo, sejam relevantes para as responsabilidades do partner de auditoria.

A revisão dessa documentação de auditoria pelo sócio responsável pelo trabalho do grupo ocorre, frequentemente, durante o trabalho de auditoria ao grupo, incluindo a revisão da documentação relevante de auditoria do auditor da componente (ver também o parágrafo A148).

Comunicações com Auditores das Componentes (Ref.: Parágrafo 29)

A78. A comunicação clara e oportuna o auditor do grupo e os auditores das componentes sobre as suas respetivas responsabilidades, juntamente com orientação clara aos auditores das componentes sobre a natureza, a oportunidade e a extensão do trabalho a ser realizado e os assuntos que se espera que sejam comunicados ao auditor do grupo, ajuda a estabelecer a base para uma comunicação eficaz em dois sentidos. A comunicação eficaz em dois sentidos entre o auditor do grupo e os auditores das componentes também ajuda a definir expectativas para os auditores das componentes e facilita a orientação e supervisão deles pelo auditor do grupo e a revisão do seu trabalho. Tal comunicação também proporciona uma oportunidade para o sócio responsável pelo trabalho do grupo reforçar a necessidade de os auditores das componentes exercerem ceticismo profissional no trabalho realizado para fins da auditoria do grupo.

A79. Outros fatores que também podem contribuir para uma comunicação eficaz em dois sentidos incluem:

- Clareza das instruções ao auditor da componente, particularmente quando o auditor da componente é de outra firma e pode não estar familiarizado com as políticas ou procedimentos da firma do auditor do grupo.
- Compreensão mútua de que o auditor da componente pode discutir o trabalho de auditoria solicitado a ser realizado, com base no conhecimento e compreensão da componente por parte do auditor da componente.
- Compreensão mútua de questões relevantes e das ações esperadas decorrentes do processo de comunicação.
- A forma das comunicações. Por exemplo, assuntos que necessitam de atenção atempada podem ser mais apropriadamente discutidos numa reunião em vez de troca de e-mails.
- Compreensão mútua das pessoas do auditor do grupo e dos auditores das componentes que têm responsabilidade pela gestão das comunicações sobre determinados assuntos.
- O processo para o auditor da componente tomar medidas e reportar sobre assuntos comunicados pelo auditor do grupo.

A80. As comunicações entre o auditor do grupo e os auditores das componentes dependem dos factos e circunstâncias do trabalho de auditoria do grupo, incluindo a natureza e extensão do envolvimento dos auditores das componentes e o grau em que o auditor do grupo e os auditores das componentes estão sujeitos a sistemas comuns de gestão da qualidade ou a requisitos comuns da rede ou serviços da rede.

Forma das comunicações

A81. A forma das comunicações entre o auditor do grupo e os auditores das componentes pode variar com base em fatores como a natureza do trabalho de auditoria que foi solicitado aos auditores das componentes que realizem, e a extensão com que as capacidades de comunicação estão integradas nas ferramentas de auditoria utilizadas para a auditoria do grupo.

A82. A forma das comunicações também pode ser afetada por fatores como:

- A importância, complexidade ou urgência do assunto.
- Se o assunto foi ou se espera que seja comunicado à administração do grupo e aos encarregados da governação do grupo.

A83. A comunicação entre o auditor do grupo e o auditor da componente não tem de ser necessariamente por escrito. No entanto, as comunicações verbais do auditor do grupo com os auditores das componentes podem ser complementadas por comunicação escrita, como um conjunto de instruções sobre o trabalho a ser realizado, quando o auditor do grupo quiser dar atenção especial a, ou promover uma compreensão mútua sobre determinados assuntos. Adicionalmente, o auditor do grupo pode reunir-se com o auditor da componente para discutir assuntos significativos ou para rever partes relevantes da documentação de auditoria do auditor da componente.

A84. O parágrafo 45 exige que o auditor do grupo solicite ao auditor da componente que comunique assuntos relevantes para a conclusão do auditor do grupo em relação à auditoria do grupo. Conforme explicado no parágrafo A146, a forma e o conteúdo dos entregáveis do auditor da componente são influenciados pela natureza e extensão do trabalho de auditoria que foi solicitado ao auditor da componente que realize.

A85. Independentemente da forma da comunicação, aplicam-se os requisitos de documentação previstos nesta e em outras ISAs.

Oportunidade das comunicações

A86. O momento apropriado das comunicações varia consoante as circunstâncias do trabalho. As circunstâncias relevantes podem incluir a natureza, a oportunidade e a extensão do trabalho a ser realizado pelo auditor da componente e a ação que se espera que o auditor da componente tome. Por exemplo, comunicações relativas a assuntos de planeamento podem frequentemente ser feitas no início do trabalho de auditoria e, para uma auditoria inicial de grupo, podem ser feitas como parte do acordo dos termos do trabalho.

Não conformidade com leis ou regulamentos (Ref.: Parágrafos 25, 29)

A87. Ao aplicar a ISA 250 (Revista)[68], o sócio responsável pelo trabalho de auditoria do grupo pode tomar conhecimento de informações sobre a não conformidade, ou suspeita de não conformidade, com leis ou regulamentos. Nessas circunstâncias, o sócio responsável pelo trabalho de auditoria do grupo pode ter a obrigação, de acordo com os requisitos éticos relevantes, leis ou regulamentos, de comunicar o assunto ao auditor da componente[69]. A obrigação do sócio responsável pelo trabalho de auditoria do grupo de comunicar a não conformidade ou suspeita de não conformidade pode estender-se aos auditores das demonstrações financeiras de entidades ou unidades de negócio para as quais uma auditoria é exigida por estatuto, regulamento ou por outro motivo, mas para as quais não é realizado trabalho de auditoria para efeitos da auditoria do grupo.

Compreensão do Grupo e do seu ambiente, do normativo de reporte financeiro aplicável e do sistema de controlo interno do Grupo (Ref.: Parágrafo 30)

A88. A ISA 315 (Revista em 2019)[70] contém requisitos e orientações relativos à responsabilidade do auditor em obter uma compreensão da entidade e do seu ambiente, do normativo de reporte financeiro aplicável e do sistema de controlo interno da entidade. O Apêndice 2 desta ISA fornece exemplos de questões relacionadas ao controlo interno que podem ser úteis para obter uma compreensão do sistema de controlo interno no contexto de um ambiente de grupo e explica como a ISA 315 (Revista 2019) deve ser aplicada a uma auditoria às demonstrações financeiras do grupo.

A89. A compreensão do grupo e do seu ambiente, do quadro de reporte financeiro aplicável e do sistema de controlo interno do grupo pode ser obtida através da comunicação com:

- A administração do grupo, a administração das componentes ou outras pessoas chave dentro da entidade, incluindo pessoas dentro da função de auditoria interna (se a função existir) e pessoas que tenham conhecimento do sistema de controlo interno, das políticas e práticas contabilísticas e do processo de consolidação do grupo;
- Auditores das componentes; ou
- Auditores que realizam uma auditoria por motivos legais, regulamentares ou outros das demonstrações financeiras de uma entidade ou unidade de negócio que faz parte do grupo.

A90. A obtenção de uma compreensão do grupo, a identificação de riscos de distorções materiais e a avaliação do risco inerente e do risco de controlo podem ser realizadas de diferentes formas, dependendo das técnicas ou metodologias de auditoria preferidas, e podem ser expressas de diferentes formas. Assim, quando os auditores das componentes estão envolvidos na conceção e execução dos procedimentos de avaliação de risco, o auditor do grupo pode precisar de comunicar a sua abordagem preferida aos auditores das componentes ou fornecer instruções.

---

68 ISA 250 (Revista) *Consideração de Leis e Regulamentos num Auditoria de Demonstrações Financeiras*

69 Ver, por exemplo, os parágrafos R360.17 a 360.18 A1 do Código Internacional de Ética para Contabilistas do *International Ethics Standards Board for Accountants* (incluindo as Normas Internacionais de Independência) (Código IESBA).

70 ISA 315 (Revista 2019), parágrafos 19–27, A50–A183

Discussão entre os Membros da Equipa (Ref: Parágrafo 30)

A91. Ao aplicar a ISA 315 (Revista 2019)[71] o sócio responsável pelo trabalho de auditoria do grupo e outros membros chave da equipa de trabalho devem discutir a aplicação do normativo de reporte financeiro e a suscetibilidade das demonstrações financeiras do grupo a distorções materiais A determinação do sócio responsável pelo trabalho de auditoria do grupo sobre que membros da equipa de trabalho, e quais os temas a serem discutidos é afetada por assuntos tais como a expetativa inicial sobre os riscos de distorção material e as expetativas preliminares sobre se deve ser envolvido o auditor da componente.

A92. A discussão proporciona uma oportunidade para:

- Partilhar conhecimento sobre os componentes e respetivos ambientes, incluindo que atividades das componentes estão centralizadas.
- Trocar informações acerca dos riscos do negócio das componentes ou do grupo, e de como fatores de risco inerente podem afetar a suscetibilidade a distorções de classes de transações, saldos de contas ou divulgações.
- Trocar ideias acerca da forma e do local onde as demonstrações financeiras do grupo podem ser suscetíveis a distorção material devido a fraude ou erro. A ISA 240[72] prevê que a equipa de trabalho discuta sobre dar especial atenção em como ou onde as demonstrações financeiras de uma entidade podem estar suscetíveis a distorções materiais devido a fraude, incluindo como a fraude pode ocorrer.
- Identificar políticas seguidas pelo órgão de gestão do grupo ou da componente que possam ser tendenciosas ou concebidas para gerir os resultados e que possam conduzir a relato financeiro fraudulento
- Considerar fatores externos e internos conhecidos que afetam o grupo e que possam criar um incentivo ou pressão para que o órgão de gestão do grupo, o órgão de gestão dos componentes ou outros cometam fraude, proporcionar oportunidades de fraude ou indicar uma cultura ou ambiente que possibilite ao órgão de gestão do grupo, ao órgão de gestão dos componentes ou a outros conceber a possibilidade de cometer fraude.
- Considerar o risco de o órgão de gestão do grupo ou dos componentes poderem derrogar os controlos.
- Discutir a fraude que tenha sido identificada, ou informação que indique a existência de fraude.
- Identificar os riscos de distorção material relevantes para as componentes em que possa existir impedimentos à aplicação do ceticismo profissional
- Considerar se são usadas políticas contabilísticas uniformes na preparação da informação financeira dos componentes para inclusão nas demonstrações financeiras do grupo e, se não, como foram identificadas e ajustadas as diferenças nas políticas contabilísticas (quando exigido pelo referencial de relato financeiro aplicável).
- Partilhar informações sobre riscos de distorção material da informação financeira de uma componente que possa aplicar-se de forma mais ampla a alguns ou a todos os outros componentes.
- Partilhar informação que possa indicar incumprimento de leis ou regulamentos nacionais, como por exemplo pagamentos de luvas e práticas indevidas ao nível de preços de transferência.
- Discutir eventos ou condições identificadas pelo órgão de gestão do grupo, pelo órgão de gestão da componente ou pela equipa de trabalho, que possam lançar dúvidas significativas sobre a capacidade do grupo de manter a continuidade da atividade.
- Discutir relações ou transações com partes relacionadas identificadas pelo órgão de gestão do grupo ou pelo órgão de gestão da componente, e quaisquer outras partes relacionadas das quais a equipa de trabalho tenha conhecimento.

O Grupo e o Seu Ambiente (Ref: Parágrafo 30 (a))

A93. A compreensão da estrutura organizacional do grupo e do seu modelo de negócios pode permitir ao auditor do grupo compreender questões como:

---

71 ISA 315 (Revista 2019) , parágrafo 17

72 ISA 240, parágrafo 16

- A complexidade da estrutura do grupo. Um grupo pode ser mais complexo do que uma entidade única, pois pode ter várias subsidiárias, divisões ou outras unidades de negócios, incluindo em vários locais. Adicionalmente, a estrutura jurídica de um grupo pode ser diferente da estrutura operacional, por exemplo, para fins fiscais. Estruturas complexas muitas vezes introduzem fatores que podem aumentar a suscetibilidade a distorções materiais, como se o goodwill, as joint ventures ou as entidades com finalidades especiais são contabilizados adequadamente e se foram feitas divulgações adequadas.
- As localizações geográficas das operações do grupo. Ter um grupo localizado em vários locais geográficos pode aumentar a suscetibilidade a distorções materiais. Por exemplo, diferentes localizações geográficas podem envolver diferentes idiomas, culturas e práticas comerciais.
- A estrutura e complexidade do ambiente de TI do grupo. Um ambiente de TI complexo frequentemente introduz fatores que podem aumentar a suscetibilidade a distorções materiais. Por exemplo, um grupo pode ter um ambiente de TI complexo devido a múltiplos sistemas de TI que não estão integrados devido a aquisições ou fusões recentes. Assim, pode ser particularmente importante compreender a complexidade da segurança do ambiente de TI, incluindo a vulnerabilidade das aplicações de TI, bases de dados e outros aspetos do ambiente de TI. Um grupo também pode utilizar um ou mais prestadores de serviços externos para aspetos do seu ambiente de TI.
- Fatores regulatórios relevantes, incluindo o ambiente regulatório. Leis ou regulamentos diferentes podem introduzir fatores que podem aumentar a suscetibilidade a distorções materiais. Um grupo pode ter operações sujeitas a leis ou regulamentos altamente complexos em várias jurisdições, ou entidades ou unidades de negócios no grupo que operam em vários setores sujeitos a diferentes tipos de leis ou regulamentos.
- A estrutura acionista e as relações entre os detentores do capital e outras pessoas ou entidades, incluindo partes relacionadas. Compreender a estrutura acionista e as relações pode ser mais complexo num grupo que opera em várias jurisdições e quando há mudanças na estrutura acionista por meio de constituição, aquisição, alienação ou joint-venture. Esses fatores podem aumentar a suscetibilidade a distorções materiais.

A94. Compreender em que medida as operações ou atividades do grupo são semelhantes pode ajudar a identificar riscos semelhantes de distorções materiais entre as componentes e a conceber uma resposta adequada.

A95. Os resultados financeiros das entidades ou unidades de negócio são normalmente medidos e revistos pelo órgão de gestão do grupo. As perguntas feitas ao órgão de gestão do grupo podem revelar que este se baseia em determinados indicadores-chave para avaliar o desempenho financeiro das entidades e unidades de negócio do grupo e tomar medidas. A compreensão dessas medidas de desempenho pode ajudar a identificar:

- Áreas onde há maior suscetibilidade a distorções materiais (por exemplo, devido a pressões sobre o órgão de gestão das componentes para cumprir determinadas medidas de desempenho).
- Controlos sobre o processo de relato financeiro do grupo.

O Sistema de Controlo Interno do Grupo

A Natureza e Extensão da Uniformidade dos Controlos (Ref.: Parágrafo 30(c)(i))

A96. O órgão de gestão do grupo pode conceber controlos destinados a funcionar de forma uniforme em várias entidades ou unidades de negócio (ou seja, controlos comuns). Por exemplo, o órgão de gestão do grupo pode conceber controlos comuns para a gestão de inventário, que funcionam utilizando o mesmo sistema de TI e que são implementados em todas as entidades ou unidades de negócio do grupo. Os controlos comuns podem existir em cada componente do sistema de controlo interno do grupo e podem ser implementados em diferentes níveis dentro do grupo (por exemplo, ao nível do grupo consolidado como um todo ou para outros níveis de agregação dentro do grupo). Os controlos comuns podem ser controlos diretos ou indiretos. Os controlos diretos são controlos suficientemente precisos para abordar os riscos de distorções materiais ao nível da afirmação. Os controlos indiretos são controlos que apoiam os controlos diretos[73].

A97. Compreender as componentes do sistema de controlo interno do grupo inclui compreender a semelhança dos controlos dentro dessas componentes em todo o grupo. Ao compreender a semelhança de um controlo em todo o grupo, as considerações que podem ser relevantes incluem:

[73] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo A5

- O controlo é concebido centralmente e deve ser implementado conforme concebido (ou seja, sem modificações) em algumas ou em todas as componentes;
- O controlo é implementado e, se aplicável, monitorizado por indivíduos com responsabilidades e capacidades semelhantes em todas as componentes onde o controlo é implementado;
- Se um controlo utiliza informações de aplicações de TI, as aplicações de TI e outros aspetos do ambiente de TI que geram as informações são os mesmos em todas as componentes ou locais; ou
- Se o controlo é automatizado, é configurado da mesma forma em cada aplicação de TI em todas as componentes.

A98. Muitas vezes, pode ser necessário usar o bom senso para determinar se um controlo é um controlo comum. Por exemplo, o órgão de gestão do grupo pode exigir que todas as entidades e unidades de negócio realizem uma avaliação mensal da antiguidade dos saldos de clientes, gerada a partir de uma aplicação de TI específica. Quando os relatórios de antiguidade são gerados a partir de diferentes aplicações de TI ou a implementação da aplicação de TI difere entre entidades ou unidades de negócio, pode ser necessário considerar se o controlo pode ser determinado como comum. Isto deve-se às diferenças na conceção do controlo que podem existir devido à existência de diferentes aplicações de TI (por exemplo, se a aplicação de TI está configurada da mesma forma em todos os componentes e se existem controlos gerais de TI eficazes em diferentes aplicações de TI).

A99. A consideração do nível em que os controlos são realizados dentro do grupo (por exemplo, ao nível do grupo consolidado como um todo ou para outros níveis de agregação dentro do grupo) e o grau de centralização e uniformidade podem ser importantes para a compreensão de como as informações são processadas e controladas. Em algumas circunstâncias, os controlos podem ser realizados de forma centralizada (por exemplo, realizados apenas numa única entidade ou unidade de negócio), mas podem ter um efeito generalizado noutras entidades ou unidades de negócio (por exemplo, um centro de serviços partilhados que processa transações em nome de outras entidades ou unidades de negócio dentro do grupo). O processamento de transações e controlos relacionados num centro de serviços partilhados pode funcionar da mesma forma para as transações que estão a ser processadas pelo centro de serviços partilhados, independentemente da entidade ou unidade de negócio (por exemplo, os processos, riscos e controlos podem ser os mesmos, independentemente da origem da transação). Nesses casos, pode ser apropriado identificar os controlos e avaliar a conceção e determinar a implementação dos controlos e, se aplicável, testar a eficácia operacional, como uma única população.

Atividades centralizadas (Ref.: Parágrafo 30(c)(i)–(ii))

A100. O órgão de gestão do grupo pode centralizar algumas das suas atividades, por exemplo, as funções de reporte financeiro ou de contabilidade podem ser desempenhadas para um determinado grupo de transações comuns ou outras informações financeiras de forma consistente e centralizada para várias entidades ou unidades de negócio (por exemplo, quando o início, a autorização, o registo, o processamento ou o relatório de transações de receitas são realizados num centro de serviços partilhados).

A101. Compreender como as atividades centralizadas se enquadram na estrutura geral do grupo e a natureza das atividades realizadas pode ajudar a identificar e avaliar os riscos de distorções materiais e a responder adequadamente a esses riscos. Por exemplo, os controlos num centro de serviços partilhados podem funcionar independentemente de outros controlos, ou podem depender dos controlos de uma entidade ou unidade de negócio da qual provêm as informações financeiras (por exemplo, as transações de vendas podem ser iniciadas e autorizadas numa entidade ou unidade de negócio, mas o processamento pode ocorrer no centro de serviços partilhados).

A102. O auditor do grupo pode envolver os auditores das componentes no teste da eficácia operacional dos controlos comuns ou dos controlos relacionados com atividades centralizadas. Nestas circunstâncias, é importante uma colaboração eficaz entre o auditor do grupo e os auditores das componentes, uma vez que as provas de auditoria obtidas através do teste da eficácia operacional dos controlos comuns ou dos controlos relacionados com atividades centralizadas apoiam a determinação da natureza, da tempestividade e da extensão dos procedimentos substantivos a realizar em todo o grupo.

Comunicações sobre assuntos significativos que apoiam a preparação das demonstrações financeiras do grupo (Ref.: Parágrafo 30(c)(iv))

A103. As entidades ou unidades de negócio do grupo podem utilizar um normativo de reporte financeiro por motivos legais, regulamentares ou outros, que seja diferente do normativo de reporte financeiro utilizado para as demonstrações financeiras do grupo. Nessas circunstâncias, o entendimento dos processos de reporte financeiro do órgão de gestão do grupo para alinhar as políticas contabilísticas e, quando relevante, os finais dos períodos

de reporte financeiro que diferem dos do grupo, permite ao auditor do grupo compreender como são feitos os ajustamentos, reconciliações e reclassificações, e se são feitos centralmente pelo órgão de gestão do grupo ou pela entidade ou unidade de negócio.

Instruções do órgão de gestão do grupo às entidades ou unidades de negócio

A104. Ao aplicar a ISA 315 (Revisada em 2019)[74], o auditor do grupo deve compreender como o órgão de gestão do grupo comunica assuntos significativos que apoiam a preparação das demonstrações financeiras do grupo. Para alcançar uniformidade e comparabilidade das informações financeiras, o órgão de gestão do grupo pode emitir instruções (por exemplo, comunicar políticas de reporte financeiro) às entidades ou unidades de negócio que incluem detalhes sobre os processos de reporte financeiro ou pode ter políticas que são comuns em todo o grupo. A obtenção de uma compreensão das instruções do órgão de gestão do grupo pode afetar a identificação e avaliação dos riscos de distorções materiais nas demonstrações financeiras do grupo. Por exemplo, instruções inadequadas podem aumentar a probabilidade de distorções devido ao risco de transações serem registadas ou processadas incorretamente, ou de políticas contabilísticas serem aplicadas incorretamente.

A105. A compreensão do auditor do grupo sobre as instruções ou políticas pode incluir o seguinte:

- A clareza e praticidade das instruções para preencher os modelos de reporte.
- Se as instruções:
  - Descrevem adequadamente as características do modelo de reporte financeiro aplicável e as políticas contabilísticas a aplicar;
  - Abordam as informações necessárias para preparar divulgações que sejam suficientes para cumprir os requisitos do normativo de reporte financeiro aplicável, por exemplo, divulgação de relações e transações com partes relacionadas e informações por segmento;
  - Abordam as informações necessárias para fazer ajustes de consolidação, por exemplo, transações intragrupo e lucros não realizados, e saldos de contas intragrupo; e
  - Incluem um calendário de reporte.

Considerações quando os auditores das componentes estão envolvidos (Ref.: Parágrafos 31–32)

A106. Durante o trabalho da auditoria do grupo, o auditor do grupo pode comunicar as questões do parágrafo 31 a outros auditores das componentes, se essas questões forem relevantes para o trabalho desses auditores das componentes. O parágrafo A144 inclui exemplos de outras questões que podem precisar ser comunicadas oportunamente durante o trabalho dos auditores das componentes.

A107. A natureza das relações e transações com partes relacionadas pode, em algumas circunstâncias, dar origem a riscos mais elevados de distorções materiais nas demonstrações financeiras do que as transações com partes não relacionadas[75]. Numa auditoria de grupo, pode haver um risco mais elevado de distorções materiais nas demonstrações financeiras do grupo, incluindo devido a fraude, associadas a relações com partes relacionadas quando:

- A estrutura do grupo é complexa;
- Os sistemas de informação do grupo não estão integrados e, portanto, são menos eficazes na identificação e registo de relações e transações com partes relacionadas; e
- Existem inúmeras ou frequentes transações com partes relacionadas entre entidades e unidades de negócio.

Planar e realizar a auditoria com ceticismo profissional, conforme exigido pela ISA 200[76], é, portanto, particularmente importante quando essas circunstâncias existem.

Identificar e avaliar os riscos de distorções materiais (Ref.: Parágrafo 33)

A108. O processo de identificação e avaliação dos riscos de distorções materiais nas demonstrações financeiras do grupo é iterativo e dinâmico, e pode ser desafiante, especialmente quando as atividades das componentes são complexas ou especializadas, ou quando há muitas componentes em vários locais. Ao aplicar a ISA 315

---

74 ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 25(b)

75 ISA 550, parágrafo 2

76 ISA 200, parágrafo 15

(Revista em 2019)[77], o auditor desenvolve expectativas iniciais sobre os riscos potenciais de distorções materiais e uma identificação inicial das classes de transações significativas, saldos de contas e divulgações das demonstrações financeiras do grupo com base no seu entendimento do grupo e do seu ambiente, do normativo de reporte financeiro aplicável e do sistema de controlo interno do grupo.

A109. As expectativas iniciais sobre os riscos potenciais de distorções materiais levam em consideração o entendimento do auditor sobre o grupo, incluindo as suas entidades ou unidades de negócio, e os ambientes e setores em que operam. Com base nas expectativas iniciais, o auditor do grupo pode, e frequentemente irá, envolver os auditores das componentes nos procedimentos de avaliação de risco, uma vez que estes podem ter conhecimento e experiência diretos com as entidades ou unidades de negócio que podem ser úteis para compreender as atividades e os riscos relacionados, e onde podem surgir riscos de distorções materiais nas demonstrações financeiras do grupo em relação a essas entidades ou unidades de negócio.

A110. Para os riscos identificados de distorção material ao nível da asserção, o auditor do grupo deve assumir a responsabilidade pela avaliação do risco inerente. Essa avaliação envolve a avaliação da probabilidade e magnitude da distorção, que leva em consideração como e em que medida[78]:

- Os fatores de risco inerentes afetam a suscetibilidade das asserções relevantes à distorção.
- Os riscos de distorções materiais ao nível das demonstrações financeiras do grupo afetam a avaliação do risco inerente para os riscos de distorções materiais ao nível das asserções.

A111. Com base nos procedimentos de avaliação de risco realizados, o auditor do grupo pode determinar que um risco avaliado de distorção material das demonstrações financeiras do grupo só surge em relação às informações financeiras de determinadas componentes. Por exemplo, o risco de distorção material relacionado com uma ação judicial pode existir só em entidades ou unidades de negócio que operam numa determinada jurisdição ou em entidades ou unidades de negócio que têm operações ou atividades semelhantes.

A112. O Apêndice 3 apresenta exemplos de acontecimentos e condições que, individualmente ou em conjunto, podem indicar riscos de distorção material das demonstrações financeiras do grupo, seja devido a fraude ou erro, incluindo no que respeita ao processo de consolidação.

Fraude

A113. Ao aplicar a ISA 240[79], o auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorções materiais nas demonstrações financeiras devido a fraude, bem como conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais cuja natureza, tempestividade e extensão sejam adequados aos riscos avaliados de distorções materiais devido a fraude ao nível da asserção. As informações utilizadas para identificar os riscos de distorções materiais nas demonstrações financeiras do grupo devido a fraude podem incluir o seguinte:

- A avaliação do órgão de gestão do grupo sobre o risco de as demonstrações financeiras do grupo estarem materialmente distorcidas devido a fraude.
- O processo do órgão de gestão do grupo para identificar e responder aos riscos de fraude nas demonstrações financeiras do grupo, incluindo quaisquer riscos específicos de fraude identificados pelo órgão de gestão do grupo, ou classes de transações, saldos de contas ou divulgações para as quais o risco de fraude é mais elevado.
- Se existem componentes específicas que são mais suscetíveis a riscos de distorções materiais devido a fraude.
- Se existem fatores de risco de fraude ou indicadores de parcialidade do órgão de gestão no processo de consolidação.
- Como os encarregados pela governação do grupo monitorizam os processos do órgão de gestão do grupo para identificar e responder aos riscos de fraude no grupo, e os controlos que o órgão de gestão do grupo estabeleceu para mitigar esses riscos.
- Respostas dos encarregados pela governação do grupo, órgãos de gestão do grupo, indivíduos apropriados dentro da função de auditoria interna (e, quando apropriado, órgãos de gestão das

[77] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo A126

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

[79] ISA 240, parágrafo 26, 31

componentes, auditores dos componentes e outros) às inquisições do auditor do grupo sobre se têm conhecimento de qualquer fraude real, suspeita ou alegada que afete uma componente ou o grupo.

Considerações sobre Quando o Auditor da Componente é Envolvido (Ref: Parágrafo 34)

A114. Quando o auditor do grupo envolve o auditor da componente na conceção e execução dos procedimentos de avaliação de riscos, o auditor do grupo continua a ser responsável por compreender o grupo e o seu ambiente, o normativo de reporte financeiro aplicável e o sistema de controlo interno do grupo, de modo a dispor de uma base suficiente para identificar e avaliar os riscos de distorções materiais nas demonstrações financeiras do grupo, em conformidade com o parágrafo 33.

A115 Quando as evidências de auditoria obtidas a partir dos procedimentos de avaliação de risco não fornecem uma base adequada para a identificação e avaliação dos riscos de distorções materiais, a ISA 315 (Revista 2019)[80] exige que o auditor realize procedimentos adicionais de avaliação de risco até que sejam obtidas evidências de auditoria que forneçam tal base.

Materialidade

Materialidade de execução da componente (Ref.: Parágrafo 35(a))

A116. O parágrafo 35(a) exige que o auditor do grupo determine a materialidade de execução das componentes para cada uma das componentes em que os procedimentos de auditoria são realizados sobre informações financeiras desagregadas. O montante da materialidade de execução das componentes pode ser diferente para cada componente. Além disso, o montante da materialidade de execução das componentes para uma componente individual não precisa ser uma parte aritmética da materialidade de execução do grupo e, consequentemente, o agregado dos montantes da materialidade de execução das componentes pode exceder a materialidade de execução do grupo.

A117. Esta ISA não exige que a materialidade de execução das componentes seja determinada para cada classe de transações, saldo de conta ou divulgação para componentes nas quais os procedimentos de auditoria são realizados. No entanto, se em circunstâncias específicas do grupo, existem uma ou mais classes de transações, saldos de contas ou divulgações para as quais se possa razoavelmente esperar que distorções de quantias inferiores à materialidade para as demonstrações financeiras como um todo influenciem as decisões económicas de utilizadores tomadas com base nas demonstrações financeiras do grupo, a ISA 320[81] prevê a determinação de um nível ou níveis de materialidade a serem aplicados a essas classes de transações, saldos de contas ou divulgações. Nestas circunstâncias, o auditor do grupo pode considerar que uma materialidade de execução da componente mais baixa que o valor que foi comunicado ao auditor da componente, pode ser apropriada para essas classes de transações, saldos de contas ou divulgações[82].

A118. A determinação da materialidade de desempenho dos componentes não é um cálculo matemático simples e envolve o exercício de julgamento profissional. Os fatores que o auditor do grupo pode ter em consideração ao definir a materialidade de desempenho dos componentes incluem o seguinte:

- A extensão da desagregação das informações financeiras entre as componentes (por exemplo, à medida que a extensão da desagregação entre as componentes aumenta, uma materialidade de desempenho das componentes mais baixa normalmente seria apropriada para lidar com o risco de agregação). A importância relativa da componente para o grupo pode afetar o grau de desagregação (por exemplo, se uma única componente representar uma grande parte do grupo, provavelmente haverá menos desagregação entre os componentes).
- Expectativas sobre a natureza, frequência e magnitude das distorções nas informações financeiras da componente, por exemplo:
  - Se existem riscos exclusivos das informações financeiras da componente (por exemplo, questões contabilísticas específicas do setor, transações não usuais ou complexas).
  - A natureza e a extensão das distorções identificadas na componente em auditorias anteriores.

A119. Para abordar o risco de agregação, o parágrafo 35(a) exige que a materialidade de desempenho das componentes seja inferior à materialidade de desempenho do grupo. Conforme explicado no parágrafo A118, à medida que a extensão da desagregação entre as componentes aumenta, um valor de materialidade de desempenho das

[80] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 35

[81] ISA 320, parágrafo 10 e A11–A12

[82] ISA 320, parágrafo A13

componentes mais baixo seria normalmente apropriado para abordar o risco de agregação. Em algumas circunstâncias, no entanto, a materialidade de desempenho das componentes pode ser definida num montante mais próximo da materialidade de desempenho do grupo, porque há menos risco de agregação, como quando as informações financeiras de uma componente representam uma parte substancial das demonstrações financeiras do grupo. Ao determinar a materialidade de desempenho das componentes para uma participação não controladora numa entidade que é contabilizada pelo método de equivalência patrimonial, o auditor do grupo pode ter em consideração a percentagem de participação do grupo e a participação nos lucros e prejuízos da entidade investida.

A120. Em alguns casos, procedimentos de auditoria adicionais podem ser realizados pelo auditor do grupo ou por um auditor da componente sobre uma classe significativa de transações ou saldo de conta significativo como uma única população (ou seja, não desagregada entre as componentes). Nesses casos, a materialidade de desempenho do grupo será frequentemente utilizada para efeitos de realização desses procedimentos.

Limite "claramente insignificante" (Ref.: Parágrafo 35(b))

A121. O limiar para comunicar distorções ao auditor do grupo é fixado num montante igual ou inferior ao montante considerado claramente insignificante para as demonstrações financeiras do grupo. De acordo com a ISA 450[83], este limiar é o montante abaixo do qual as distorções não precisariam de ser acumuladas, porque o auditor do grupo espera que a acumulação de tais montantes claramente não teria um efeito material nas demonstrações financeiras do grupo.

Considerações quando auditores das componentes estão envolvidos

Comunicação da materialidade de desempenho das componentes (Ref.: Parágrafo 36)

A122. Em alguns casos, pode ser apropriado que o auditor do grupo envolva o auditor da componente na determinação de um montante apropriado de materialidade de desempenho da componente, tendo em consideração o conhecimento que o auditor tem sobre a componente e as fontes potenciais de distorção das informações financeiras da componente. A este respeito, o auditor do grupo também pode considerar comunicar a materialidade de desempenho do grupo ao auditor da componente para prestar colaboração na determinação se a materialidade de desempenho da componente, em relação à materialidade de desempenho do grupo, é apropriada nas circunstâncias.

A123. A materialidade de desempenho da componente baseia-se, pelo menos em parte, nas expectativas sobre a natureza, frequência e magnitude das distorções nas informações financeiras da componente. Portanto, a comunicação contínua entre o auditor da componente e o auditor do grupo é importante, especialmente se o número e a magnitude das distorções identificadas pelo auditor da componente forem maiores do que o esperado.

Resposta aos riscos avaliados de distorção material (Ref.: Parágrafo 37)

Execução de procedimentos de auditoria adicionais

Execução de procedimentos de auditoria adicionais de forma centralizada

A124. Procedimentos de auditoria adicionais podem ser concebidos e executados centralmente se as evidências de auditoria a serem obtidas a partir da execução de procedimentos de auditoria adicionais em uma ou mais classes significativas de transações, saldos de contas ou divulgações no agregado responderem aos riscos avaliados de distorções materiais, por exemplo, se os registos contabilísticos das transações de receitas de todo o grupo forem mantidos centralmente (por exemplo, num centro de serviços partilhados). Os fatores que podem ser relevantes para a determinação do auditor sobre a realização de procedimentos de auditoria adicionais de forma centralizada incluem, por exemplo:

- O nível de centralização das atividades relevantes para o relato financeiro.
- A natureza e extensão da semelhança dos controlos.
- A semelhança das atividades e linhas de negócio do grupo.

A125. O auditor do grupo pode determinar que as informações financeiras de várias componentes podem ser consideradas como uma única população para efeitos de realização de procedimentos de auditoria adicionais, por exemplo, quando as transações são consideradas homogéneas porque partilham as mesmas características,

[83] ISA 450, parágrafo A3

os riscos relacionados com distorções materiais são os mesmos e os controlos são concebidos e funcionam de forma consistente.

A126. Quando procedimentos de auditoria adicionais são realizados de forma centralizada, os auditores das componentes ainda podem estar envolvidos. Por exemplo, quando o grupo tem vários centros de serviços partilhados, o auditor do grupo pode envolver os auditores das componentes na realização de procedimentos de auditoria adicionais para esses centros de serviços partilhados.

Execução de procedimentos de auditoria adicionais ao nível das componentes

A127. Noutras circunstâncias, os procedimentos para responder aos riscos de distorções materiais nas demonstrações financeiras do grupo que estão relacionados com a informação financeira de uma componente podem ser executados de forma mais eficaz ao nível da componente. Este pode ser o caso quando o grupo tem:

- Diferentes fluxos de receitas;
- Várias linhas de negócio;
- Operações em vários locais; ou
- Sistemas descentralizados de controlo interno.

Grande número de componentes cujas informações financeiras são individualmente irrelevantes, mas relevantes no agregado para as demonstrações financeiras do grupo

A128. Um grupo pode ser composto por um grande número de componentes cujas informações financeiras são individualmente irrelevantes, mas relevantes no agregado para as demonstrações financeiras do grupo. Circunstâncias como estas, em que as classes significativas de transações, saldos de contas ou divulgações nas demonstrações financeiras do grupo são desagregadas por um grande número de componentes, podem apresentar desafios adicionais para o auditor do grupo no planeamento e execução de procedimentos de auditoria adicionais.

A129. Em alguns casos, pode ser possível obter evidências de auditoria adequadas e suficientes através da realização de procedimentos de auditoria adicionais de forma centralizada sobre essas classes significativas de transações, saldos de contas ou divulgações (por exemplo, se forem homogéneas, sujeitas a controlos comuns e for possível obter acesso a informações adequadas). Os procedimentos de auditoria adicionais também podem incluir procedimentos analíticos substantivos, de acordo com a ISA 520[84]. Dependendo das circunstâncias do trabalho, a informação financeira das componentes pode ser agregada a níveis apropriados para efeitos de desenvolvimento de expectativas e determinação do montante de qualquer diferença entre os montantes registados e os valores esperados na execução dos procedimentos analíticos. A utilização de técnicas e ferramentas automatizadas pode ser útil nestas circunstâncias.

A130. Em outras situações, pode ser necessário efetuar procedimentos de auditoria adicionais em componentes selecionadas para endereçar os riscos significativos de distorção material das demonstrações financeiras do grupo. A determinação das componentes nos quais os procedimentos de auditoria devem ser realizados, bem como a natureza, a tempestividade e a extensão dos procedimentos de auditoria adicionais a serem realizados nas componentes selecionadas, são questões de julgamento profissional. Nessas circunstâncias, introduzir um elemento de imprevisibilidade nas componentes selecionadas para teste também pode ser útil em relação aos riscos de distorções materiais nas demonstrações financeiras do grupo devido a fraude (ver também o parágrafo A136).

A natureza e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais

A131. Em resposta aos riscos avaliados de distorções materiais, o auditor do grupo pode determinar o seguinte âmbito de trabalho como adequado para uma componente (com o envolvimento dos auditores da componente, conforme aplicável):

- Conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais sobre toda a informação financeira agregada da componente;
- Conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais sobre uma ou mais classes de transações, saldos de contas ou divulgações; ou
- Executar procedimentos de auditoria adicionais específicos.

[84] ISA 520, *Procedimentos Analíticos*

A132. Embora o auditor do grupo assuma a responsabilidade pela natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais a serem executados, os auditores das componentes podem estar, e muitas vezes estão, envolvidos em todas as fases da auditoria do grupo, incluindo na conceção e execução de procedimentos de auditoria adicionais.

Conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais sobre toda a informação financeira da componente

A133. O auditor do grupo pode determinar que a conceção e execução de procedimentos de auditoria adicionais sobre toda a informação financeira de uma componente é uma abordagem adequada, incluindo quando:

- É necessário obter evidência de auditoria sobre toda ou parte da informação financeira de uma componente que não seja significativa para responder aos riscos avaliados de distorção material das demonstrações financeiras do grupo.
- Existe um risco generalizado de distorção material das demonstrações financeiras do grupo devido à existência de eventos ou condições na componente que podem ser relevantes para a avaliação do auditor do grupo da avaliação da administração do grupo sobre a capacidade do grupo de continuar como uma empresa em funcionamento.

Conceber e executar procedimentos de auditoria adicionais sobre uma ou mais classes de transações, saldos de contas ou divulgações

A134. O auditor do grupo pode determinar que a conceção e execução de procedimentos de auditoria adicionais em uma ou mais classes específicas de transações, saldos de contas ou divulgações das informações financeiras de uma componente é uma abordagem adequada para endereçar os riscos avaliados de distorções materiais nas demonstrações financeiras do grupo. Por exemplo, uma componente pode ter operações limitadas, mas detém uma parte significativa dos terrenos e edifícios do grupo ou tem saldos fiscais significativos.

Executar procedimentos de auditoria adicionais específicos

A135. O auditor do grupo pode determinar que a conceção e execução de procedimentos de auditoria adicionais específicos sobre as informações financeiras de uma componente é uma abordagem adequada, como é o caso quando se torna necessário obter evidência de auditoria apenas para uma ou mais afirmações relevantes. Por exemplo, o auditor do grupo pode testar centralmente a classe de transação, saldo da conta ou divulgação e pode exigir que o auditor da componente execute procedimentos de auditoria adicionais específicos na componente (por exemplo, procedimentos de auditoria adicionais específicos relacionados com a avaliação de reclamações ou litígios na jurisdição do componente ou a existência de um ativo).

Elemento de imprevisibilidade

A136. A incorporação de um elemento de imprevisibilidade no tipo de trabalho a ser realizado, as entidades ou as unidades de negócio nas quais os procedimentos são efetuados e a extensão em que o auditor do grupo é envolvido no trabalho pode aumentar a probabilidade de identificar uma distorção material na informação financeira das componentes o que pode originar um erro material nas demonstrações financeiras do grupo devida a fraude[85].

Eficácia operacional dos controlos

A137. O auditor do grupo pode basear-se na eficácia operacional dos controlos que funcionam em todo o grupo para determinar a natureza, a tempestividade e a extensão dos procedimentos substantivos a realizar, quer ao nível do grupo, quer ao nível das componentes. A ISA 330[86] exige que o auditor conceba e realize testes de controlos para obter prova de auditoria suficiente quanto à eficácia operacional desses controlos. Os auditores das componentes podem estar envolvidos na conceção e realização desses testes de controlos.

A138. Se forem detetados desvios em relação aos controlos nos quais o auditor pretende basear-se, a ISA 330[87] exige que o auditor faça perguntas específicas para compreender essas questões e as suas potenciais consequências. Se forem detetados mais desvios do que o esperado como resultado do teste da eficácia operacional dos controlos, o auditor do grupo poderá ter de rever o plano de auditoria do grupo. As possíveis revisões ao plano de auditoria do grupo podem incluir:

- Solicitar a realização de procedimentos substantivos adicionais em determinadas componentes.

---

85 ISA 240, parágrafo 30(c)

86 ISA 330, parágrafo 8

87 ISA 330, parágrafo 17

- Identificar e testar a eficácia operacional de outros controlos relevantes que sejam concebidos e implementados de forma eficaz.
- Aumentar o número das componentes selecionadas para procedimentos de auditoria adicionais.

A139. Quando a eficácia operacional dos controlos é testada centralmente (por exemplo, controlos num centro de serviços partilhados ou testes de controlos comuns), o auditor do grupo pode precisar de comunicar informações sobre o trabalho de auditoria realizado aos auditores das componentes. Por exemplo, quando um auditor de uma componente é solicitado a conceber e realizar procedimentos substantivos sobre todas as informações financeiras da componente, ou a conceber e realizar procedimentos substantivos sobre uma ou mais classes de transações, saldos de contas ou divulgações, o auditor da componente pode discutir com o auditor do grupo sobre os testes de controlo realizados centralmente para determinar a natureza, a tempestividade e a extensão dos procedimentos substantivos.

Processo de consolidação

Procedimentos de consolidação (Ref: Parágrafo 38)

A140. Os procedimentos de auditoria adicionais relativos ao processo de consolidação, incluindo subconsolidações, podem incluir:

- Determinar que os lançamentos contabilísticos necessários estão refletidos na consolidação; e
- Avaliar a eficácia operacional dos controlos sobre o processo de consolidação e responder adequadamente se algum controlo for considerado ineficaz.

Ajustamentos e Reclassificações de Consolidação (Ref: Parágrafo 38(b))

A141. O processo de consolidação pode exigir ajustamentos e reclassificações para quantias relatadas nas demonstrações financeiras do grupo que não passam pelas aplicações de TI usuais e podem não estar sujeitos aos mesmos controlos a que está sujeita a restante informação financeira. A avaliação do auditor do grupo da adequação, plenitude e rigor dos ajustamentos e reclassificações pode incluir:

- Avaliar se os ajustamentos significativos refletem apropriadamente os acontecimentos e as transações que lhes estão na base;
- Determinar se as entidades ou unidades de negócio cujas informações financeiras foram incluídas nas demonstrações financeiras do grupo foram incluídas de forma adequada;
- Determinar se os ajustamentos significativos foram corretamente calculados, processados e autorizados pelo órgão de gestão do grupo e, quando aplicável, pelo órgão de gestão da componente;
- Determinar se os ajustamentos significativos estão devidamente suportados e suficientemente documentados; e
- Avaliar a reconciliação e a eliminação de transações intragrupo, de lucros não realizados intragrupo e de saldos de contas intragrupo.

Considerações quando auditores das componentes estão envolvidos (Ref.: Parágrafos 42–43)

A142. Quando o auditor do grupo envolve os auditores das componentes na concepção ou execução de procedimentos de auditoria adicionais, o auditor da componente pode determinar que o uso do trabalho de um especialista do auditor é apropriado e comunicar isso ao auditor do grupo. Nessas circunstâncias, ao determinar se a conceção e execução de procedimentos de auditoria adicionais pelo auditor da componente são adequadas, o auditor do grupo pode, por exemplo, discutir com o auditor da componente:

- A natureza, o âmbito e os objetivos do trabalho do especialista do auditor.
- A avaliação do auditor da componente sobre a adequação do trabalho do especialista do auditor para os objetivos do auditor do grupo.

A143. O nível adequado de envolvimento do auditor do grupo pode depender das circunstâncias e da estrutura do grupo e de outros fatores, tais como a experiência anterior do auditor do grupo com os auditores das componentes que executam procedimentos no processo de consolidação, incluindo subconsolidações, e as circunstâncias do compromisso de auditoria do grupo (por exemplo, se a informação financeira de uma entidade ou unidade de negócio não tiver sido preparada de acordo com as mesmas políticas contabilísticas aplicadas às demonstrações financeiras do grupo).

Avaliar a Comunicação do Auditor da Componente e a Adequacidade do Seu Trabalho

Comunicação sobre Assuntos Relevantes para a Conclusão do Auditor do Grupo Relativamente à Auditoria do Grupo (Ref.: Parágrafo 45)

A144. Embora as questões que devem ser comunicadas de acordo com o parágrafo 45 sejam relevantes para a conclusão do auditor do grupo em relação à auditoria do grupo, certas questões podem ser comunicadas durante a execução dos procedimentos do auditor da componente. Adicionalmente aos temas referidos nos parágrafos 32 e 50, tais temas podem incluir, por exemplo:

- Informações sobre violações de requisitos éticos relevantes, incluindo violações identificadas de disposições de independência;
- Informações sobre casos de incumprimento de leis ou regulamentos;
- Riscos significativos recém-surgidos de distorções materiais, incluindo riscos de fraude;
- Fraudes ou atos ilegais identificados ou suspeitos envolvendo a gestão ou os funcionários da entidade, que possam ter um efeito material nas demonstrações financeiras do grupo; ou
- Transações significativas e não usuais.

Comunicação de Distorções nas Informações Financeiras das Componentes (Referência: Parágrafo 45(e))

A145. O conhecimento sobre distorções corrigidas e não corrigidas em componentes pode alertar o auditor do grupo para potenciais deficiências generalizadas no controlo interno, quando considerado em conjunto com a comunicação de deficiências, de acordo com o parágrafo 45(g). Adicionalmente, um número superior ao esperado de distorções identificadas (corrigidas ou não corrigidas) pode indicar um risco mais elevado de distorções não detetadas, o que pode levar o auditor do grupo a concluir que é necessário realizar procedimentos de auditoria adicionais em determinadas componentes.

Conclusões Gerais do Auditor de Componente (Referência: Parágrafo 45(k))

A146. A forma e o conteúdo dos entregáveis do auditor da componente são influenciados pela natureza e extensão do trabalho de auditoria que o auditor da componente foi solicitado a realizar. As políticas ou procedimentos da empresa do auditor do grupo podem endereçar a forma ou a forma de redação específica de uma conclusão geral do auditor da componente sobre o trabalho de auditoria realizado para fins da auditoria do grupo. Em alguns casos, a legislação ou regulamentação local pode especificar a forma da conclusão (por exemplo, um parecer) a ser fornecida pelo auditor da componente.

Avaliar se a Comunicação com o Auditor da Componente é Apropriada para os objetivos do Auditor do Grupo (Ref: Parágrafos 46(b))

A147. Se o auditor do grupo determinar que as comunicações do auditor do componente não são adequadas para os objetivos do auditor do grupo, o auditor do grupo pode considerar se, por exemplo:

- É possível obter mais informações do auditor do componente (por exemplo, através de discussões ou reuniões adicionais);
- É necessário rever documentação adicional de auditoria do auditor do componente, de acordo com o parágrafo 47;
- Poderá ser necessário realizar procedimentos de auditoria adicionais, de acordo com o parágrafo 48; ou
- Existem algumas preocupações sobre as competências ou capacidades do auditor da componente.

Revisão da documentação adicional de auditoria do auditor de componentes (Ref.: parágrafo 47)

A148. O parágrafo A75 fornece orientações para o auditor do grupo adaptar a natureza, a tempestividade e a extensão da orientação e supervisão do auditor da componente, bem como a revisão do seu trabalho, com base nos factos e circunstâncias da auditoria do grupo e outras questões (por exemplo, os riscos avaliados de distorções materiais nas demonstrações financeiras do grupo). A consideração do auditor do grupo de acordo com o parágrafo 47(c) também pode ser afetada pelas seguintes questões relevantes para o envolvimento contínuo do auditor do grupo no trabalho do auditor da componente:

- Comunicações do auditor da componente, incluindo aquelas de acordo com o parágrafo 45 desta ISA; e

- A revisão da documentação de auditoria do auditor da componente pelo auditor do grupo durante o decorrer da auditoria do grupo (por exemplo, para cumprir os requisitos dos parágrafos 34, 42 e 43) ou pelo sócio responsável pelo trabalho de auditoria do grupo, de acordo com o parágrafo 31 da ISA 220 (Revista).

A149. Outros fatores que podem afetar a determinação do auditor do grupo sobre se, e em que medida, é necessário rever a documentação adicional da auditoria do auditor da componente nas circunstâncias incluem:

- O grau de envolvimento do auditor da componente nos procedimentos de avaliação de risco e na identificação e avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras do grupo;
- Os julgamentos significativos feitos pelo auditor da componente e as suas conclusões sobre assuntos que são materiais para as demonstrações financeiras do grupo;
- A competência e as capacidades dos membros mais experientes da equipa de trabalho do auditor da componente responsável pela revisão do trabalho de indivíduos menos experientes; e
- Se o auditor da componente e o auditor do grupo estão sujeitos a políticas ou procedimentos comuns para a revisão da documentação de auditoria.

Eventos Subsequentes (Ref.: Parágrafos 49-50)

A150. O auditor do grupo pode:

- Solicitar a um auditor da componente que execute procedimentos relativos a eventos subsequentes para auxiliar o auditor do grupo a identificar eventos que ocorram entre as datas das informações financeiras dos componentes e a data do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras do grupo.
- Executar procedimentos para cobrir o período entre a data da comunicação de eventos subsequentes pelo auditor da componente e a data do relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras do grupo.

Avaliar a Suficiência e Apropriação da Prova de Auditoria Obtida

Suficiência e adequação das evidências de auditoria (Ref.: Parágrafo 51)

A151. A auditoria às demonstrações financeiras do grupo é um processo cumulativo e iterativo. À medida que o auditor do grupo executa os procedimentos de auditoria planeados, as evidências de auditoria obtidas podem levá-lo a modificar a natureza, a tempestividade ou a extensão de outros procedimentos de auditoria planeados, uma vez que podem surgir informações que diferem significativamente das informações nas quais se baseou a avaliação de risco. Por exemplo:

- As distorções identificadas numa componente podem ter de ser consideradas em relação a outras componentes; ou
- O auditor do grupo pode tomar conhecimento de restrições de acesso a informações ou pessoas numa componente devido a alterações no ambiente (por exemplo, guerra, agitação civil ou surtos de doenças).

Nestas circunstâncias o auditor do grupo pode ter de reavaliar os procedimentos de auditoria planeados, com base na consideração revista dos riscos avaliados para todas ou algumas das classes de transações, saldos de conta, ou divulgações e asserções associadas significativas.

A152. A avaliação exigida pelo parágrafo 51 ajuda o auditor do grupo a determinar se a estratégia geral de auditoria do grupo e o plano de auditoria do grupo desenvolvidos para responder aos riscos avaliados de distorções materiais nas demonstrações financeiras do grupo continuam a ser adequados. Os requisitos da ISA 330[88] para que o auditor, independentemente dos riscos avaliados de distorção material, conceba e execute procedimentos substantivos para cada classe de transações material, saldo de conta, e divulgação também pode ser útil para os objetivos desta avaliação no contexto das demonstrações financeiras do grupo.

A153. O auditor do grupo pode considerar o exercício do ceticismo profissional pela equipa de auditoria ao avaliar a suficiência e adequação das evidências de auditoria obtidas. Por exemplo, o auditor do grupo pode considerar se questões como as descritas no parágrafo A17 levaram indevidamente a equipa de auditoria a:

- Obter evidências de auditoria mais fáceis de avaliar, sem considerar adequadamente a sua relevância e confiabilidade:
- Obter evidências menos persuasivas do que o necessário nas circunstâncias; ou

[88] ISA 330, parágrafo 18

- Conceber e executar procedimentos de auditoria de forma tendenciosa, com o objetivo de obter evidências corroborativas ou excluir evidências contraditórias.

154. A ISA 220[89] (Revista) exige que o sócio responsável pelo trabalho determine, na data do relatório do auditor ou antes dela, através da revisão da documentação da auditoria e da discussão com a equipa do trabalho, que foram obtidas evidências de auditoria suficientes e apropriadas para apoiar as conclusões alcançadas e para que o relatório do auditor seja emitido. As informações que podem ser relevantes para a avaliação do auditor do grupo das evidências de auditoria obtidas no trabalho realizado pelos auditores das componentes, dependem dos fatos e circunstâncias da auditoria do grupo e podem incluir:

- As comunicações dos auditores das componentes exigidas pelo parágrafo 45, incluindo as constatações ou conclusões gerais dos auditores das componentes sobre o trabalho realizado para fins da auditoria do grupo;
- Outras comunicações dos auditores das componentes ao longo da auditoria do grupo, incluindo as exigidas pelo parágrafo 32; e
- A orientação e supervisão dos auditores das componentes pelo auditor do grupo e a revisão do seu trabalho, incluindo, conforme aplicável, a revisão pelo auditor do grupo da documentação adicional de auditoria dos auditores das componentes, de acordo com o parágrafo 47.

A155. Em algumas circunstâncias, um memorando resumo geral descrevendo o trabalho realizado e os resultados do mesmo pode fornecer uma base para que o auditor do grupo conclua que o trabalho realizado e as evidências de auditoria obtidas pelo auditor componente são suficientes para os fins da auditoria do grupo. Esse pode ser o caso, por exemplo, quando o auditor componente foi solicitado a realizar procedimentos de auditoria adicionais específicos, conforme identificado e comunicado pelo auditor do grupo.

Avaliação do efeito na opinião de auditoria do grupo (Ref.: Parágrafo 52)

A156. A avaliação pelo sócio responsável pelo trabalho do grupo pode incluir considerações sobre se as distorções corrigidas e não corrigidas comunicadas pelos auditores das componentes indicam uma questão sistémica (por exemplo, relativo a transações sujeitas a uma política contabilística comum ou a controlos comuns) que possa afetar outras componentes.

Relatório do auditor (Ref.: Parágrafoo 53)

A157. Embora os auditores das componentes possam realizar trabalhos sobre as informações financeiras das componentes para a auditoria do grupo e, como tal, sejam responsáveis pelas suas conclusões gerais, o sócio responsável pelo trabalho de auditoria do grupo ou a empresa do sócio responsável pelo trabalho de auditoria do grupo é responsável pelo parecer de auditoria do grupo.

A158. Quando o parecer de auditoria do grupo é modificado porque o auditor do grupo não conseguiu obter evidência de auditoria suficiente e apropriada em relação às informações financeiras de uma ou mais componentes, a secção "Base para opinião com reservas" ou "Base para a escusa de opinião" no relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras do grupo descreve as razões para essa incapacidade[90]. Em certas circunstâncias, pode ser necessária uma referência a um auditor de componente para descrever adequadamente as razões para a opinião modificada, por exemplo, quando o auditor de componente não consegue realizar ou concluir o trabalho solicitado sobre as informações financeiras do componente devido a circunstâncias fora do controlo da gestão do componente.

Comunicar com o Órgão de Gestão e com os Encarregados da Governação do Grupo

Comunicação com o Órgão de Gestão do Grupo (Ref: Parágrafos 54-56)

A159. A auditoria do grupo pode ser complexa devido ao número e à natureza das entidades e unidades de negócio que compõem o grupo. Além disso, conforme explicado no parágrafo A7, o auditor do grupo pode determinar que certas entidades ou unidades de negócio podem ser consideradas em conjunto como uma componente para efeitos de planeamento e execução da auditoria do grupo. Portanto, discutir com a administração do grupo uma visão geral do âmbito e do calendário pode ajudar a coordenar o trabalho realizado nas componentes, incluindo quando os auditores das componentes estão envolvidos, e a identificar a administração das componentes (ver parágrafo A24).

89 ISA 220 (Revista), parágrafo 32

90 ISA 705, parágrafos 20 e 24

A160. A ISA 240[91] contém requisitos e orientação sobre a comunicação de casos de fraude ao órgão de gestão e, quando esta possa estar envolvida na fraude, aos encarregados da governação.

A161. O órgão de gestão do grupo pode precisar de manter confidencial determinada informação sensível. São exemplos de matérias que podem ser significativas para as demonstrações financeiras do componente e das quais o órgão de gestão do componente pode não ter conhecimento:

- Litígios potenciais.
- Planos de abandono de ativos operacionais significativos.
- Acontecimentos subsequentes.
- Acordos legais significativos.

A162. A administração do grupo pode informar o auditor do grupo sobre o incumprimento ou suspeita de incumprimento de leis ou regulamentos em entidades ou unidades de negócio dentro do grupo. O parágrafo A87 fornece orientações para o sócio responsável pelo compromisso do grupo nessas circunstâncias.

Comunicação aos Encarregados da Governação do Grupo (Ref: Parágrafo 57)

A163. As matérias que o auditor do grupo comunica aos encarregados da governação do grupo podem incluir matérias que chegaram à sua atenção através dos auditores das componentes e que foram consideradas significativas para as responsabilidades dos encarregados da governação do grupo. A comunicação com os encarregados da governação do grupo podem ter lugar em vários momentos da auditoria do grupo. Por exemplo, a matéria referida no parágrafo 57(a) podem ser comunicadas depois de o auditor do grupo ter determinado o trabalho a efetuar sobre a informação financeira das componentes. Por outro lado, a matéria referida no parágrafo 57(b) pode ser comunicada no final da auditoria e as matérias referidas no parágrafo 57(c)–(d) podem ser comunicadas quando ocorrem.

A164. A ISA 260 (Revista)[92] exige que o auditor comunique aos responsáveis pela governação uma visão geral do âmbito e do calendário previstos para a auditoria. No caso de uma auditoria de grupo, essa comunicação ajuda os responsáveis pela governação a compreender a determinação do auditor do grupo quanto às componentes nas quais o trabalho de auditoria será realizado, incluindo se determinadas entidades ou unidades de negócio do grupo serão consideradas em conjunto como uma componente, e o envolvimento previsto dos auditores das componentes. Esta comunicação também ajuda a permitir um entendimento mútuo e uma discussão sobre o grupo e o seu ambiente (ver parágrafo 30) e áreas, se houver, nas quais os responsáveis pela governação podem solicitar ao auditor do grupo que realize procedimentos adicionais.

Comunicação das Deficiências Identificadas no Controlo Interno

A165. O auditor do grupo é responsável por determinar, com base no trabalho de auditoria realizado, se uma ou mais deficiências identificadas, individualmente ou em combinação, constituem deficiências significativas[93]. O auditor do grupo pode solicitar informações ao auditor da componente sobre se uma deficiência identificada ou combinação de deficiências na componente é uma deficiência significativa no controlo interno.

Documentação (Ref.: Parágrafo 59)

A166. Outras ISAs contêm requisitos específicos de documentação que se destinam a esclarecer a aplicação da ISA 230 nas circunstâncias específicas dessas outras ISAs. O Apêndice da ISA 230 lista outras ISAs que contêm requisitos e orientações específicos de documentação.

A167. A documentação de auditoria para a auditoria do grupo apoia a avaliação do auditor do grupo, de acordo com o parágrafo 51, sobre se foram obtidas evidências de auditoria suficientes e apropriadas nas quais basear a opinião de auditoria do grupo. Ver também o parágrafo A154.

A168. A documentação de auditoria para a auditoria do grupo compreende:

- A documentação no arquivo do auditor do grupo; e
- A documentação separada nos respetivos arquivos dos auditores das componentes relacionada com o trabalho realizado pelos auditores das componentes para efeitos da auditoria do grupo (ou seja, documentação de auditoria do auditor da componente).

---

91 ISA 240, parágrafos 41-43

92 ISA 260 (Revista), parágrafo 15

93 ISA 265, parágrafo 8

A169. A organização final e a retenção da documentação de auditoria para uma auditoria de grupo estão sujeitas às políticas ou procedimentos da empresa do auditor do grupo, de acordo com a ISQM 1[94]. O auditor do grupo pode fornecer instruções específicas aos auditores das componentes relativamente à organização e retenção da documentação do trabalho realizado por eles para efeitos da auditoria do grupo.

Base para a determinação das componentes pelo auditor do grupo (Ref.: Parágrafo: 59(b))

A170. A base para a determinação das componentes pelo auditor do grupo pode ser documentada de várias formas, incluindo, por exemplo, documentação relacionada com o cumprimento dos requisitos dos parágrafos 22, 33 e 57(a) desta ISA.

Base para a determinação do auditor do grupo da competência e das capacidades dos auditores das componentes (Ref.: Parágrafo: 59(d))

A171. A ISQM 1[95] fornece orientações sobre questões que as políticas ou procedimentos da empresa podem abordar em relação à competência e às capacidades dos membros da equipa de trabalho. Tais políticas ou procedimentos podem descrever ou fornecer orientações sobre como documentar a determinação da competência e das capacidades da equipa de trabalho, incluindo os auditores das componentes. Por exemplo, a confirmação obtida do auditor da componente de acordo com o parágrafo 24 pode incluir informações sobre a experiência relevante do auditor da componente no setor. O auditor do grupo também pode solicitar a confirmação de que o auditor componente tem tempo suficiente para realizar os procedimentos de auditoria atribuídos.

Documentação da orientação e supervisão dos auditores das componentes e da revisão do seu trabalho (Ref.: Parágrafo 59(f))

A172. Conforme descrito no parágrafo A75, a abordagem à direção, supervisão e revisão numa auditoria de grupo será adaptada pelo auditor do grupo com base nos factos e circunstâncias do trabalho e incluirá, de uma forma geral, uma combinação de abordagem das políticas ou procedimentos da empresa do auditor do grupo e respostas específicas à auditoria do grupo. Tais políticas ou procedimentos também podem descrever ou fornecer orientações sobre a documentação da direção e supervisão do auditor do grupo da equipa de trabalho e a revisão do seu trabalho.

A173. A ISA 300[96] exige que o auditor desenvolva um plano de auditoria que inclua uma descrição da natureza, da tempestividade e da extensão da orientação e supervisão planeadas dos membros da equipa de trabalho e da revisão do seu trabalho. Quando estão envolvidos auditores das componentes, a extensão dessas descrições irá frequentemente variar consoante a componente, reconhecendo que a natureza, a tempestividade e a extensão planeados da orientação e supervisão dos auditores das componentes, bem como a revisão do seu trabalho, podem ser influenciados pelas questões descritas no parágrafo A51.

A174. A documentação do auditor do grupo sobre a orientação e supervisão dos auditores das componentes e a revisão do seu trabalho pode incluir, por exemplo:

- Comunicações necessárias com os auditores das componentes, incluindo instruções emitidas e outras confirmações exigidas por esta ISA.
- A justificação para a seleção de visitas aos locais dos auditores das componentes, participantes nas reuniões e a natureza dos assuntos discutidos.
- Assuntos discutidos em reuniões com auditores das componentes ou a gestão dos componentes.
- A justificação para a determinação do auditor do grupo da documentação de auditoria do auditor da componente selecionada para revisão.
- Alterações na natureza e extensão planeadas do envolvimento no trabalho dos auditores das componentes e as razões para tal (por exemplo, designar membros da equipa de trabalho mais experientes em áreas da auditoria que são mais complexas ou subjetivas do que o inicialmente previsto).

A175. O parágrafo 47 exige que o auditor do grupo determine se, e em que medida, é necessário rever a documentação adicional da auditoria do auditor da componente. Os parágrafos A148-A149 fornecem orientações para o auditor do grupo tomar essa decisão.

---

[94] ISQM 1, parágrafos 31(f) e A83-A85

[95] ISQM 1, parágrafo 96

[96] ISA 300, parágrafo 9

A176. Normalmente, a documentação de auditoria do auditor da componente não precisa ser replicada no arquivo de auditoria do auditor do grupo. No entanto, o auditor do grupo pode decidir resumir, replicar ou manter cópias de determinada documentação do auditor da componente no arquivo de auditoria do auditor do grupo para complementar a descrição de um assunto específico nas comunicações do auditor da componente, incluindo os assuntos que devem ser comunicados por esta ISA. Exemplos dessa documentação do auditor da componente podem incluir:

- Uma lista ou resumo dos julgamentos significativos efetuados pelo auditor da componente e as conclusões alcançadas a esse respeito, que são relevantes para a auditoria do grupo;
- Assuntos que podem precisar ser comunicados aos responsáveis pela governação do grupo; ou
- Assuntos que podem ser determinados como assuntos-chave da auditoria a serem comunicados no relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras do grupo.

A177. Quando exigido por lei ou regulamento, certos documentos do auditor da componente podem precisar de ser incluídos no arquivo de auditoria do auditor do grupo, por exemplo, para responder ao pedido de uma autoridade reguladora para revisão da documentação relacionada ao trabalho realizado por um auditor da componente.

A178. As políticas ou procedimentos estabelecidos pela empresa de acordo com o seu sistema de gestão da qualidade, ou os recursos fornecidos pela empresa ou por uma rede, podem ajudar o auditor do grupo a documentar a orientação e supervisão dos auditores das componentes e a revisão do seu trabalho. Por exemplo, uma ferramenta de auditoria eletrónica pode ser utilizada para facilitar a comunicação entre o auditor do grupo e os auditores das componentes. A ferramenta de auditoria eletrónica também pode ser utilizada para a documentação da auditoria, incluindo o fornecimento de informações sobre o(s) revisor(es) e a(s) data(s) e extensão da sua revisão.

Considerações adicionais quando o acesso à documentação de auditoria do auditor componente é restrito (Ref.: Parágrafo 59)

A179. A documentação de auditoria para uma auditoria de grupo pode apresentar algumas complexidades ou desafios adicionais em determinadas circunstâncias. Este pode ser o caso, por exemplo, quando a lei ou regulamentação restringe o auditor da componente de fornecer documentação fora da sua jurisdição, ou quando guerras, distúrbios civis ou surtos de doenças restringem o acesso à documentação de auditoria relevante do auditor da componente.

A180. O auditor do grupo pode superar essas restrições, por exemplo:

- Visitando o local do auditor da componente ou reunindo-se com o auditor da componente em um local diferente daquele onde o auditor da componente está localizado, para rever a documentação de auditoria do auditor da componente;
- Revendo a documentação de auditoria relevante remotamente, através do uso de tecnologia, quando não proibido por lei ou regulamento;
- Solicitar ao auditor da componente que prepare e forneça um memorando que aborde as informações relevantes e, se necessário, discutir com o auditor da componente o conteúdo do memorando; ou
- Discutir com o auditor da componente os procedimentos realizados, as evidências obtidas e as conclusões alcançadas pelo auditor da componente.

É uma questão de julgamento profissional se uma ou mais das ações descritas acima podem ser suficientes para superar as restrições, dependendo dos fatos e circunstâncias da auditoria do grupo.

A181. Quando o acesso à documentação de auditoria do auditor da componente é restrito, a documentação do auditor do grupo precisa, mesmo assim, estar em conformidade com os requisitos das ISAs, incluindo aqueles relacionados à documentação da natureza, da tempestividade e da extensão da orientação e supervisão do auditor do grupo sobre os auditores das componentes e à revisão do trabalho deles. As orientações dos parágrafos A148–A149 podem ser úteis para determinar a extensão da revisão do auditor do grupo da documentação de auditoria do auditor da componente nessas circunstâncias. Os parágrafos A176 e A177 fornecem exemplos de circunstâncias em que determinada documentação de auditoria do auditor da componente pode ser incluída no arquivo de auditoria do auditor do grupo.

A182. Se o auditor do grupo não conseguir superar as restrições ao acesso à documentação de auditoria do auditor da componente, o auditor do grupo poderá ter de considerar se existe uma limitação do âmbito que possa exigir uma modificação do parecer sobre as demonstrações financeiras do grupo. Ver parágrafo A45.

Apêndice 1
(Ref: Parágrafo A45)

Exemplo de um Relatório do Auditor Quando a Equipa de Trabalho do Grupo Não é Capaz de Obter Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada para Basear a Opinião de Auditoria do Grupo

Para as finalidades deste exemplo, assumem-se as seguintes circunstâncias:

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras consolidadas de uma entidade não cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria é uma auditoria de grupo de uma entidade com subsidiárias (isto é, a ISA 600 (Revista) aplica-se).**
- **As demonstrações financeiras consolidadas são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) (um referencial de finalidade geral).**
- **Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras consolidadas da ISA 210.**
- **O auditor do grupo não consegue obter prova de auditoria suficiente e apropriada relativa a uma componente contabilizada pelo método da equivalência patrimonial (reconhecido por $15 milhões na demonstração da posição financeira, a qual reflete um ativo total de $60 milhões), por não ter tido acesso aos registos contabilísticos, ao órgão de gestão ou ao auditor da componente.**
- **O auditor do grupo leu as demonstrações financeiras auditadas da componente à data de 31 de dezembro de 20X1, incluindo o relatório de auditoria sobre as mesmas, e considerou a informação financeira mantida pelo órgão de gestão do grupo em relação ao componente.**
- **No julgamento do sócio responsável pelo trabalho do grupo, o efeito nas demonstrações financeiras do grupo desta incapacidade para obter prova de auditoria suficiente e apropriada é material mas não profundo.**[1]
- **O Código do IESBA compreendem todos os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria.**
- **Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam colocar em dúvida a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).**
- **O auditor não é obrigado, e optou por não comunicar, matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701.**[2]
- **O auditor obteve toda a outra informação antes da data do relatório e a opinião qualificada sobre as demonstrações financeiras consolidadas também afeta a outra informação.**
- **Os responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras consolidadas não são os responsáveis pela sua preparação.**
- **Para além da auditoria das demonstrações financeiras consolidadas, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.**

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Apropriado]

[1] Se, no julgamento profissional do sócio responsável pelo trabalho do grupo, o efeito nas demonstrações financeiras do grupo da incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada for material e profundo, o sócio responsável pelo trabalho do grupo deverá fazer uma escusa de opinião de acordo com a ISA 705 (Revista).

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

Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas[3]

Opinião Qualificada

Auditámos as demonstrações financeiras consolidadas da Sociedade ABC e suas subsidiárias (o Grupo), que compreendem a demonstração consolidada da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração consolidada do rendimento integral, a demonstração consolidada das alterações no capital próprio e a demonstração consolidada dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras consolidadas, incluindo informação sobre políticas contabilísticas materiais.

Em nossa opinião, exceto quanto aos possíveis efeitos da matéria descrita na secção Bases para a Opinião com Reservas deste relatório, as demonstrações financeiras consolidadas anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a (ou "dão uma imagem verdadeira e apropriada da") posição financeira consolidada do Grupo em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou "do") seu desempenho financeiro e fluxos de caixa consolidados relativos ao ano findo naquela data de acordo com as IFRS emitidas pelo Conselho das Normas Internacionais de Contabilidade.

Base para a Opinião com Reservas

O investimento da Sociedade ABC na Sociedade XYZ, uma associada estrangeira adquirida durante o ano e contabilizada pelo método da equivalência patrimonial, está registado por $15 milhões na demonstração consolidada da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a parte da Sociedade ABC no resultado líquido da Sociedade XYZ, no montante de $1 milhão, está incluída na demonstração consolidada do rendimento integral relativa ao ano findo naquela data. Não nos foi possível obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da quantia registada do investimento da Sociedade ABC na Sociedade XYZ em 31 de dezembro de 20X1 e da parte da Sociedade ABC no resultado líquido do ano da Sociedade XYZ, uma vez que não nos foi dado acesso à informação financeira, ao órgão de gestão e aos auditores da Sociedade XYZ. Consequentemente, não nos foi possível determinar se seriam necessários quaisquer ajustamentos a estas quantias.

Realizámos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes do Grupo de acordo com os requisitos éticos relevantes do Código Internacional de Ética do IESBA (Incluindo as Normas Internacionais de Independência) (Código do IESBA), e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesse Código. Estamos convictos de que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião com reservas.

Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, "Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas"]

[*Relato de acordo com os requisitos da ISA 720 (Revista)[4] – ver Exemplo 6 no Apêndice 2 da ISA 720 (Revista). O último parágrafo da secção Outra Informação no Exemplo 6 deve ser adaptado para descrever a matéria específica que provocou a opinião com reservas e que também afeta a outra informação.*]

Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras[5]

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista)[6] – ver Exemplo 2 da ISA 700 (Revista)]

Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 2 da ISA 700 (Revista). Os dois últimos parágrafos que são aplicáveis para auditorias de entidades cotadas apenas, não devem ser incluídos.]

Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 2 da ISA 700 (Revista)]

[Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição]

---

[3] O subtítulo "Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas" é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, "Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares", não seja aplicável.

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

[5] Nestes exemplos, os termos "órgão de gestão" e "encarregados da governação" devem ser substituídos por outros mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

[6] ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*

[*Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição*]

[*Domicílio do auditor*]

[*Data*]

Apêndice 2
(Ref: Parágrafo A88)

Entendimento Sobre o Sistema de Controlo Interno do Grupo

1. Este apêndice fornece exemplos de questões relacionadas ao controlo interno que podem ser úteis para compreender o sistema de controlo interno no contexto de um ambiente de grupo e explica como a ISA 315[1] (Revista em 2019) deve ser aplicada em relação à auditoria das demonstrações financeiras do grupo. Os exemplos podem não ser relevantes para todos os trabalhos de auditoria de grupos e a lista de exemplos não é necessariamente exaustiva.

Ambiente de controlo

2. A compreensão do auditor do grupo sobre o ambiente de controlo pode incluir assuntos como os seguintes:

   - A estrutura de governação e as funções do órgão de gestão em todo o grupo e as responsabilidades de supervisão do órgão de gestão d, incluindo acordos para atribuição de autoridade e responsabilidade ao órgão de gestão do grupo de entidades ou de unidades de negócio no grupo.
   - Como a supervisão do sistema de controlo interno do grupo por parte dos responsáveis pela governação é estruturada e organizada.
   - Como as normas éticas e comportamentais são comunicadas e reforçadas na prática em todo o grupo (por exemplo, programas a nível do grupo, tais como códigos de conduta e programas de prevenção de fraudes).

O Processo de Avaliação de Riscos do Grupo

3. O entendimento, pelo auditor do grupo, sobre o ambiente de controlo interno pode incluir assuntos taus como o processo de avaliação do risco por parte do órgão de gestão do grupo, isto é, o processo para identificar, analisar e gerir os riscos do negócio, incluindo o risco de fraude, que possam resultar em distorção material das demonstrações financeiras do grupo. Também pode incluir um entendimento do quão sofisticado é o processo de avaliação de riscos do grupo e o envolvimento de entidades e de unidades de negócio no processo.

O Processo do Grupo de Monitorização do Sistema de Controlo Interno

4. A compreensão do auditor do grupo sobre o processo do grupo para monitorizar o sistema de controlo interno pode incluir questões como a monitorização dos controlos, incluindo a forma como os controlos são monitorizados em todo o grupo e, quando relevante, as atividades da função de auditoria interna em todo o grupo, incluindo a sua natureza, responsabilidades e atividades no que diz respeito à monitorização dos controlos nas entidades ou unidades de negócio do grupo. A ISA 610 (Revista em 2013)[2] exige que o auditor avalie em que medida o estatuto organizacional da função de auditoria interna e as políticas e procedimentos relevantes apoiam a objetividade dos auditores internos, o nível de competência da função de auditoria interna e se a função de auditoria interna aplica uma abordagem sistemática e disciplinada, incluindo o controlo de qualidade.

O Sistema de Informação e de Comunicação

5. A compreensão do auditor do grupo sobre o sistema de informação e comunicação do grupo pode incluir questões como as seguintes:

   - O grau de centralização no ambiente de TI do grupo e a uniformidade das aplicações, processos e infraestrutura de TI.
   - A monitorização pelo órgão de gestão do grupo das operações e dos resultados financeiros das entidades ou unidades de negócio do grupo, incluindo rotinas regulares de reporte, que permitem ao órgão de gestão do grupo monitorizar o desempenho em relação aos orçamentos e tomar as medidas adequadas.
   - Monitorizar, controlar, reconciliar e eliminar a nível do grupo as transações e resultados não realizados intragrupo e os saldos das contas intragrupo.
   - Um processo para monitorizar a oportunidade e avaliar o rigor e plenitude da informação financeira recebida das entidades ou unidades de negócio no grupo.

[1] ISA 315, apêndice 3

[2] ISA 610 (Revista em 2013), *Utilização do Trabalho de Auditores Internos*, parágrafo 15

Processo de Consolidação

6. O conhecimento do processo de consolidação pelo auditor do grupo pode incluir matérias como:

Matérias Relativas ao Referencial de Relato Financeiro Aplicável:

- O grau de conhecimento pelo órgão de gestão das entidades ou unidades de negócio do referencial de relato financeiro aplicável.
- O processo para identificar e contabilizar entidades ou unidades de negócio do grupo de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
- O processo para identificar segmentos relatáveis para efeitos de relato por segmentos de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
- O processo para identificar relacionamentos e transações com partes relacionadas para efeitos de relato de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
- As políticas contabilísticas aplicadas às demonstrações financeiras do grupo, as alterações em relação ao ano anterior e as alterações resultantes de normas novas ou revistas no âmbito do referencial de relato financeiro aplicável.
- Os procedimentos para tratar as entidades ou unidades de negócio com períodos de relato diferentes do período de relato do grupo.

Matérias Relativas ao Processo de Consolidação:

- O processo do órgão de gestão do grupo para obter conhecimento das políticas contabilísticas usadas pelas entidades ou unidades de negócio do grupo e, quando aplicável, assegurar que são usadas políticas contabilísticas uniformes para preparar a informação financeira das entidades ou unidades de negócio do grupo a integrar nas demonstrações financeiras do grupo e que as diferenças nessas políticas contabilísticas sejam identificadas e ajustadas quando necessário de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. Políticas contabilísticas uniformes são os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicos adotados pelo grupo, baseadas no referencial de relato financeiro aplicável, que as entidades ou unidades de negócio do grupo utilizam para relatar transações similares de forma consistente. Estas políticas são geralmente descritas no manual de procedimentos de relato financeiro e no pacote de relato emitidos pelo órgão de gestão do grupo.
- O processo do órgão de gestão do grupo para assegurar um relato financeiro completo, rigoroso e oportuno por parte das entidades ou unidades de negócio do grupo para efeitos de consolidação.
- O processo para transpor a informação financeira de entidades ou unidades de negócio estrangeiras do grupo para a moeda das demonstrações financeiras do grupo.
- A forma como está organizado o ambiente de TI do grupo para efeitos de consolidação, e as políticas que definem os fluxos de informação no processo de consolidação, incluindo as aplicações de TI envolvidas.
- O processo seguido pelo órgão de gestão do grupo para obter informação sobre acontecimentos subsequentes.

Matérias Relativas aos Ajustamentos e Reclassificações de Consolidação:

- O processo para registar ajustamentos de consolidação, incluindo a preparação, autorização e processamento dos respetivos lançamentos de diário e a experiência do pessoal responsável pela consolidação.
- Os ajustamentos de consolidação exigidos pelo referencial de relato financeiro aplicável.
- A justificação económica dos acontecimentos e transações que deram origem aos ajustamentos de consolidação.
- A frequência, natureza e dimensão das transações entre entidades ou unidades de negócio do grupo .
- Os procedimentos para monitorizar, controlar, reconciliar e eliminar transações e lucros não realizados intragrupo e saldos de contas intragrupo.

- Passos dados para chegar ao justo valor de ativos e passivos adquiridos, procedimentos para amortizar o goodwill (quando aplicável) e testes de imparidade do goodwill, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
- Acordos com um proprietário maioritário ou com interesses minoritários respeitantes a prejuízos suportados por uma entidade ou unidade de negócio do grupo (por exemplo, uma obrigação dos interesses minoritários assumirem tais prejuízos).

Atividades de Controlo

7. O entendimento do auditor do grupo sobre as atividades de controlo da componente pode incluir questões como as seguintes:
   - A uniformidade dos controlos sobre o processamento de informações e controlos gerais de TI para todo ou parte do grupo.
   - A extensão da uniformidade da conceção de controlos para todo ou parte do grupo que abordam os riscos de distorções materiais nas demonstrações financeiras do grupo ao nível da asserção.
   - A extensão em que os controlos concebidos em comum foram implementados de forma consistente para todo ou parte do grupo.

Apêndice 3
(Ref: Parágrafo A112)

Exemplos de Acontecimentos ou Condições que Podem Dar Origem a Riscos de Distorção Material das Demonstrações Financeiras do Grupo

A seguir, apresentam-se exemplos de eventos (incluindo transações) e condições que podem indicar a existência de riscos de distorções materiais nas demonstrações financeiras do grupo, seja por fraude ou erro, inclusive no que se refere ao processo de consolidação. Os exemplos são dados por fator de risco inerente cobrem um conjunto alargado de acontecimentos e condições ; contudo, nem todas os acontecimentos ou condições são relevantes em todos os trabalhos de auditoria de grupos e a lista de exemplos não é exaustiva.Os eventos e condições foram categorizados pelo fator de risco inerente que pode ter o maior efeito nas circunstâncias. É importante ressaltar que, devido às inter-relações entre os fatores de risco inerentes, os eventos e condições exemplificados também são suscetíveis de estar sujeitos a, ou ser afetados por, outros fatores de risco inerentes em graus variados. Consulte também ISA 315 (Revista 2019), Apêndice 2.

Fatores de Risco Inerente	**Exemplos de Eventos ou Condições que Podem Dar Origem à Existência de Riscos de Distorções Materiais nas Demonstrações Financeiras do Grupo ao Nível da Asserção:**
Complexidade	• A existência de transações complexas que são contabilizadas em mais de uma entidade ou unidade de negócio do grupo. • A aplicação de políticas contabilísticas por entidades ou unidades de negócio do grupo que diferem das aplicadas às demonstrações financeiras do grupo. • Mensurações ou divulgações contabilísticas que envolvem processos complexos utilizados por entidades ou unidades de negócio do grupo, tais como a contabilização de instrumentos financeiros complexos. • Operações que estão sujeitas a um elevado grau de regulamentação complexa em várias jurisdições, ou entidades ou unidades de negócio do grupo que operam em vários setores sujeitos a diferentes tipos de regulamentação.
Subjetividade	• Julgamentos relativos a quais entidades ou unidades de negócio do grupo exigem a incorporação das suas informações financeiras nas demonstrações financeiras do grupo, de acordo com o normativo contabilístico aplicável, por exemplo, se existem entidades com finalidades especiais ou entidades não comerciais e se estas exigem incorporação. • Julgamentos relativos à aplicação correta dos requisitos do normativo contabilístico aplicável por entidades ou unidades de negócio do grupo.
Alteração	• Aquisições, vendas ou reorganizações frequentes.
Incerteza	• Entidades ou unidades de negócio do grupo que operam em jurisdições estrangeiras e que podem estar expostas a fatores como intervenções governamentais inesperadas em áreas como política comercial e fiscal, restrições à circulação de moedas e dividendos, e flutuações nas taxas de câmbio.
Suscetibilidade a Distorções Devido a Enviesamento da Administração ou Outros Fatores de Risco de Fraude, na Medida em que Afetam o Risco Inerente	• Relações e transações incomuns com partes relacionadas. • Entidades ou unidades de negócio do grupo com exercícios financeiros diferentes, que podem ser utilizadas para manipular a tempestividade das transações. • Ocorrências anteriores de ajustes de consolidação não autorizados ou incompletos. • Planeamento fiscal agressivo dentro do grupo ou grandes transações em dinheiro com entidades em paraísos fiscais. • Ocorrências anteriores de saldos de contas intragrupo que não balanceavam ou reconciliavam na consolidação.

Fatores de Risco Inerente	**Exemplos de Eventos ou Condições que Podem Dar Origem à Existência de Riscos de Distorções Materiais nas Demonstrações Financeiras do Grupo ao Nível da Asserção:**
	• Transferências de dinheiro grandes ou incomuns dentro do grupo, particularmente para entidades ou unidades de negócio recém-constituídas que operam em locais com risco de fraude significativo ou elevado.

Os indicadores de que o ambiente de controlo, o processo de avaliação de riscos do grupo ou o processo de monitorização do sistema de controlo interno do grupo não são adequados às circunstâncias do grupo, considerando a natureza e a complexidade do mesmo, e não fornecem uma base adequada para os outros componentes do sistema de controlo interno do grupo, incluem:

- Fracas estruturas de governação empresarial, incluindo processos de tomada de decisão que não são transparentes.
- Inexistência ou ineficácia dos controlos sobre o processo de reporte financeiro do grupo, incluindo informação desadequada do órgão de gestão do grupo sobre a monitorização das operações e resultados financeiros das entidades ou unidades de negócio no grupo.