NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 701

COMUNICAR MATÉRIAS RELEVANTES DE AUDITORIA NO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2016)

ÍNDICE

	Parágrafos
Introdução	
Âmbito desta ISA	1–5
Data de Eficácia	6
Objetivos	7
Definições	8
Requisitos	
Determinar Matérias Relevantes de Auditoria	9–10
Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria	11–16
Comunicação com os Encarregados da Governação	17
Documentação	18
Material de Aplicação e Outro Material Explicativo	
Âmbito desta ISA	A1–A8
Determinar Matérias Relevantes de Auditoria	A9–A30
Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria	A31–A59
Comunicação com os Encarregados da Governação	A60–A63
Documentação	A64

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 701, *Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente*, deve ser lida no contexto da ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*.

Introdução

Âmbito desta ISA

1. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) aborda a responsabilidade do auditor em comunicar matérias relevantes de auditoria no seu relatório. A Norma aborda os julgamentos do auditor não só quanto ao que deve comunicar, mas também quanto à forma e conteúdo da comunicação.

2. A finalidade de comunicar matérias relevantes de auditoria é aumentar o valor comunicativo do relatório do auditor, proporcionando maior transparência acerca da auditoria que foi realizada. Comunicar matérias relevantes de auditoria proporciona informações adicionais aos utilizadores das demonstrações financeiras ("utilizadores") para os ajudar a compreenderem essas matérias que, no julgamento profissional do auditor, foram as de maior importância na auditoria das demonstrações financeiras do período corrente. Comunicar matérias relevantes de auditoria pode também ajudar os utilizadores a compreenderem a entidade e as áreas de julgamento significativo do órgão de gestão nas demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafos A1 a A4)

3. A comunicação de matérias relevantes de auditoria no relatório do auditor pode ainda proporcionar aos utilizadores uma base para um maior compromisso com o órgão de gestão e os encarregados da governação acerca de algumas matérias relativas à entidade, às demonstrações financeiras, ou à auditoria que foi realizada.

4. Comunicar matérias relevantes de auditoria no relatório do auditor insere-se no contexto da opinião que o auditor formou sobre as demonstrações financeiras como um todo. Comunicar matérias relevantes de auditoria no relatório do auditor não é:

   (a) Um substituto de divulgações das demonstrações financeiras que o referencial de relato financeiro aplicável exige que o órgão de gestão faça, ou que sejam necessários para atingir uma apresentação apropriada;

   (b) Um substituto para o auditor expressar uma opinião modificada quando exigido nas circunstâncias de um trabalho de auditoria específico de acordo com a ISA 705 (Revista);[1]

   (c) Um substituto do relato de acordo com a ISA 570 (Revista)[2] quando exista uma incerteza material relativa a acontecimentos e condições que possam colocar em dúvida significativa a capacidade da entidade em se manter em continuidade; ou

   (d) Uma opinião separada sobre matérias individuais. (Ref: Parágrafos A5 a A8)

5. A presente ISA aplica-se a auditorias de conjuntos completos de demonstrações financeiras de finalidade geral de entidades cotadas e nas circunstâncias em que o auditor decide comunicar matérias relevantes de auditoria no seu relatório. A presente ISA também se aplica quando a lei ou regulamente exige ao auditor que comunique matérias relevantes de auditoria no seu relatório.[3] Porém, a ISA 705 (Revista) proíbe o auditor de comunicar matérias relevantes de auditoria quando emite uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, a menos que tal relato seja exigido por lei ou regulamento.[4]

Data de Eficácia

6. Esta ISA é Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2016.

Objetivos

7. Os objetivos do auditor são determinar as matérias relevantes de auditoria e, tendo formado uma opinião sobre as demonstrações financeiras, comunicar tais matérias descrevendo-as no seu relatório.

Definições

8. Para efeito das ISA, é aplicável a seguinte definição:

---

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

2 ISA 570 (Revista), *Continuidade*, parágrafos 22 e 23

3 ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, parágrafos 30 e 31

4 ISA 705 (Revista), parágrafo 29

Matérias relevantes de auditoria – As matérias que, no julgamento profissional do auditor, foram as de maior importância na auditoria das demonstrações financeiras do período corrente. As matérias relevantes de auditoria são selecionadas das matérias objeto de comunicação com os encarregados da governação.

Requisitos

Determinar Matérias Relevantes de Auditoria

9. O auditor deve determinar, a partir das matérias objeto de comunicação com os encarregados da governação, aquelas que lhe exigiram uma atenção significativa na execução da auditoria. Para fazer essa determinação, o auditor deve ter em consideração o seguinte: (Ref: Parágrafos A9 a A18)

    (a) Áreas avaliadas de risco de distorção material elevado, ou riscos significativos identificados de acordo com a ISA 315 (Revista 2019).[5] (Ref: Parágrafos A19 a A22)

    (b) Julgamentos significativos do auditor relativos a áreas das demonstrações financeiras que envolveram julgamento significativo do órgão de gestão, incluindo estimativas contabilísticas que sejam sujeitas a um elevado grau de incerteza de estimação. (Ref: Parágrafos A23 e A24)

    (c) O efeito na auditoria de acontecimentos e transações significativos que ocorreram durante o período. (Ref: Parágrafos A25 a A26)

10. O auditor deve avaliar quais das matérias determinadas de acordo com o parágrafo 9 foram as de maior importância na auditoria das demonstrações financeiras do período corrente e, por isso, são as matérias relevantes de auditoria. (Ref: Parágrafos A9 a A11 e A27 a A30)

Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria

11. O auditor deve descrever cada matéria relevante de auditoria, utilizando um subtítulo apropriado, numa secção separada do seu relatório sob o título "Matérias Relevantes de Auditoria", a menos que se apliquem as circunstâncias indicadas nos parágrafos 14 ou 15. O parágrafo introdutório desta secção deve declarar que:

    (a) As matérias relevantes de auditoria são as que, no julgamento profissional do auditor, foram as mais importantes na auditoria das demonstrações financeiras [do período corrente]; e

    (b) Essas matérias foram consideradas no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras como um todo, e na formação da opinião do auditor sobre as mesmas, e que o auditor não dá uma opinião separada sobre essas matérias. (Ref: Parágrafos A31 a A33)

Matérias Relevantes de Auditoria Não são um Substituto para Expressar uma Opinião Modificada

12. O auditor não deve comunicar uma matéria na secção "Matérias Relevantes de Auditoria" do seu relatório quando lhe for exigido de acordo com a ISA 705 (Revista) que modifique a opinião em resultado dessa mesma matéria. (Ref: Parágrafo A5)

Descrições de Matérias Relevantes de Auditoria

13. A descrição de cada matéria relevante de auditoria na respetiva secção do relatório do auditor deve incluir uma referência para as divulgações relacionadas, se existirem, nas demonstrações financeiras e deve indicar: (Ref: Parágrafos A34 a A41)

    (a) A razão pela qual a matéria foi considerada como de maior importância para a auditoria e, como tal, determinada para ser uma matéria relevante de auditoria; e (Ref: Parágrafos A42 a A45)

    (b) Como a matéria foi tratada na auditoria. (Ref: Parágrafos A46 a A51)

Circunstâncias em Que uma Matéria Avaliada como Matéria Relevante de Auditoria não é Comunicada no Relatório do Auditor

14. O auditor deve descrever cada matéria relevante de auditoria no seu relatório a menos que: (Ref: Parágrafos A53 a A56)

    (a) A lei ou regulamento proíba a divulgação pública da matéria; ou (Ref: Parágrafo A52)

    (b) Em circunstâncias extremamente raras, o auditor determine que a matéria não deve ser incluída no seu relatório porque se espera que as consequências adversas de o fazer ultrapassem os benefícios de

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

interesse público de tal comunicação. Isto não se aplica se a entidade divulgou publicamente informação sobre a matéria.

Interação entre Descrições de Matérias Relevantes de Auditoria e Outros Elementos Exigidos Incluídos no Relatório do Auditor

15. Uma matéria que dê origem a uma opinião modificada de acordo com a ISA 705 (Revista), ou uma incerteza material relativa a acontecimentos ou condições que coloque dúvidas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista), são, pela sua natureza, matérias relevantes de auditoria. Porém, nestas circunstâncias, estas matérias não devem ser incluídas na secção "Matérias Relevantes de Auditoria" do relatório do auditor e os requisitos dos parágrafos 13 e 14 não se aplicam. Em vez disso, o auditor deve:

    (a) Relatar sobre essas matérias de acordo com as ISA aplicáveis; e

    (b) Incluir uma referência na secção "Matérias Relevantes de Auditoria" para as secções "Bases para a Opinião Com Reservas (Adversa)" ou "Incerteza Material Relativa à Continuidade". (Ref: Parágrafos A6 e A7)

Forma e Conteúdo da Secção de Matérias Relevantes de Auditoria em Outras Circunstâncias

16. Se o auditor determinar, dependendo dos factos e circunstâncias da entidade e da auditoria, que não há matérias relevantes de auditoria a comunicar ou que as matérias relevantes de auditoria são apenas as matérias referidas no parágrafo 15, deve incluir uma declaração a esse respeito numa secção separada do seu relatório na rubrica "Matérias Relevantes de Auditoria". (Ref: Parágrafos A57 a A59)

Comunicação com os Encarregados da Governação

17. O auditor deve comunicar com os encarregados da governação:

    (a) As matérias que determinou serem matérias relevantes de auditoria; ou

    (b) Se aplicável, dependendo dos factos e circunstâncias da entidade e da auditoria, que não há matérias relevantes de auditoria para comunicar no seu relatório. (Ref: Parágrafos A60 a A63)

Documentação

18. O auditor deve incluir na documentação de auditoria:[6] (Ref: Parágrafo A64)

    (a) As matérias que exigiram atenção significativa como determinado de acordo com o parágrafo 9, e a razão para a sua determinação de considerar ou não cada uma dessas matérias como matérias relevantes de auditoria de acordo com o parágrafo 10;

    (b) Quando aplicável, a razão para a sua determinação de que não há matérias relevantes de auditoria para comunicar no relatório ou que as únicas matérias relevantes de auditoria para comunicar são as matérias referidas no parágrafo 15; e

    (c) Quando aplicável, a razão para a sua determinação de não comunicar no relatório uma matéria avaliada como sendo matéria relevante de auditoria.

***

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Âmbito desta ISA (Ref: Parágrafo 2)

A1. A importância de uma matéria pode ser descrita como a sua natureza relativa tendo em conta o contexto. A importância de uma matéria é julgada pelo auditor no contexto da qual está a ser considerada. A importância pode ser considerada no contexto de fatores quantitativos e qualitativos, tais como magnitude relativa, natureza e efeito no assunto em apreciação e os interesses expressos de utilizadores ou destinatários. Isto envolve uma análise objetiva dos factos e circunstâncias, incluindo a natureza e extensão da comunicação com os encarregados da governação.

A2. Os utilizadores das demonstrações financeiras expressaram interesse naquelas matérias sobre as quais o auditor teve um diálogo robusto com os encarregados da governação como parte da comunicação nos dois

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

sentidos exigida pela ISA 260 (Revista)[7] e exigiram mais transparência acerca dessa comunicação. Por exemplo, os utilizadores expressaram particular interesse quanto à compreensão dos julgamentos feitos pelo auditor quando forma a opinião sobre as demonstrações financeiras como um todo, porque tais julgamentos estão muitas vezes relacionados com áreas de julgamento significativo pelo órgão de gestão quando prepara as demonstrações financeiras.

A3. Exigir aos auditores que comuniquem matérias relevantes de auditoria no seu relatório podem também aumentar a comunicação entre o auditor e os encarregados da governação acerca dessas matérias, e pode aumentar a atenção do órgão de gestão e dos encarregados da governação para as divulgações nas demonstrações financeiras relativamente às quais é feita referência no relatório do auditor.

A4. A ISA 320[8] diz que é razoável que o auditor assuma que os utilizadores das demonstrações financeiras:

(a) Têm um conhecimento razoável de negócios e de atividades económicas e contabilidade, e têm vontade de estudar a informação constante das demonstrações financeiras com razoável diligência;

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

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

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

Dado que o relatório do auditor acompanha as demonstrações financeiras auditadas, os utilizadores do relatório do auditor são considerados os mesmos que os utilizadores das demonstrações financeiras.

Relação entre as Matérias Relevantes de Auditoria, a Opinião do Auditor e Outros Elementos do seu Relatório (Ref: Parágrafos 4, 12 e 15)

A5. A ISA 700 (Revista) estabelece requisitos e dá orientação para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.[9] Comunicar matérias relevantes de auditoria não substitui divulgações nas demonstrações financeiras que o referencial de relato financeiro aplicável exige que o órgão de gestão faça, ou que sejam necessárias para se atingir uma apresentação apropriada. A ISA 705 (Revista) aborda circunstâncias nas quais o auditor conclui que existe uma distorção material relativa à apropriação ou adequação das divulgações nas demonstrações financeiras.[10]

A6. Quando o auditor expressa uma opinião com reservas ou adversa de acordo com a ISA 705 (Revista), a apresentação da descrição de uma matéria que dá origem a uma opinião modificada na secção Bases para a Opinião com Reservas (Adversa) ajuda a promover a compreensão dos utilizadores e a identificar as circunstâncias quando elas ocorrerem. A separação desta comunicação de outras matérias relevantes de auditoria descritas na secção Matérias Relevantes de Auditoria dá o destaque apropriado no relatório do auditor (ver parágrafo 15). O Apêndice à ISA 705 (Revista) inclui exemplos de como o parágrafo introdutório da secção Matérias Relevantes de Auditoria é afetado quando o auditor expressa uma opinião com reservas ou uma opinião adversa, e como são comunicadas outras matérias relevantes de auditoria no relatório do auditor. O parágrafo A58 da presente ISA exemplifica como a secção Matérias Relevantes de Auditoria é apresentada quando o auditor determinou que não há mais matérias relevantes de auditoria a comunicar para além das matérias incluídas na secção Bases para a Opinião com Reservas (Adversa) ou na secção Incerteza Material Relativa à Continuidade do relatório do auditor.

A7. Quando o auditor expressar uma opinião com reservas ou opinião adversa, a comunicação de outras matérias relevantes de auditoria será ainda assim relevante para aumentar a compreensão da auditoria pelos utilizadores, e portanto os requisitos para determinar as matérias relevantes de auditoria aplicam-se. Porém, como uma opinião adversa é expressa em circunstâncias em que o auditor conclui que as distorções, individualmente ou agregadas, são materiais e profundas para as demonstrações financeiras:[11]

---

7 ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*

8 ISA 320, *A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria*, parágrafo 4

9 ISA 700 (Revista), parágrafos 10 a 15 e A1 a A15

10 Ver parágrafo A7 da ISA 705 (Revista)

11 ISA 705 (Revista), parágrafo 8

(a) Dependendo da importância das matérias que deram origem à opinião adversa, o auditor pode determinar que não existem outras matérias que sejam matérias relevantes de auditoria. Nestas circunstâncias, o requisito no parágrafo 15 aplica-se (ver parágrafo A58).

(b) Se uma ou mais matérias para além das matérias que deram origem à opinião adversa forem consideradas matérias relevantes de auditoria, é particularmente importante que as descrições dessas matérias não deem a entender que as demonstrações financeiras como um todo são mais credíveis relativamente a essas matérias do que seria apropriado nas circunstâncias, tendo em conta a opinião adversa (ver parágrafo A47).

A8. A ISA 706 (Revista)[12] estabelece mecanismos para os auditores de demonstrações financeiras de todas as entidades incluírem referências adicionais no relatório do auditor através do uso de parágrafos de Ênfases e parágrafos de Outras Matérias quando considerarem necessário fazê-lo. Nestes casos, estes parágrafos são apresentados no relatório separadamente da secção Matérias Relevantes de Auditoria. Quando uma matéria foi considerada matéria relevante de auditoria, o uso de tais parágrafos não é um substituto da descrição das matérias relevantes de auditoria individuais de acordo com o parágrafo 13.[13] A ISA 706 (Revista) proporciona orientação adicional quanto à relação entre matérias relevantes de auditoria e parágrafos de Ênfases e parágrafos de Outras Matérias de acordo com essa ISA.[14]

Determinar Matérias Relevantes de Auditoria (Ref: Parágrafos 9 e 10)

A9. O processo de tomadas de decisão para determinar matérias relevantes de auditoria está concebido para selecionar um número mais pequeno de matérias de entre as matérias comunicadas aos encarregados da governação, baseadas no julgamento do auditor acerca de quais matérias foram as mais importantes na auditoria das demonstrações financeiras do período corrente.

A10. A determinação pelo auditor das matérias relevantes de auditoria está limitada às matérias de maior importância na auditoria de demonstrações financeiras do período corrente, mesmo quando são apresentadas demonstrações financeiras comparativas (isto é, mesmo quando a opinião do auditor se refere a cada período das demonstrações financeiras apresentadas).[15]

A11. Apesar de a determinação pelo auditor de matérias relevantes de auditoria ser para a auditoria de demonstrações financeiras do período corrente e a presente ISA não exigir uma atualização de matérias relevantes de auditoria incluídas em relatórios de períodos anteriores, pode mesmo assim ser útil ao auditor considerar se uma matéria que foi uma matéria relevante de auditoria no período anterior continua a ser uma matéria relevante de auditoria no período corrente.

Matérias que exigiram uma atenção significativa do auditor (Ref: Parágrafo 9)

A12. O conceito associado à atenção significativa do auditor reconhece que uma auditoria é baseada no risco e centra-se na identificação e avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras, na conceção e execução de procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos e na obtenção de prova de auditoria que seja suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a opinião do auditor. Para uma conta de balanço, classe de transações ou divulgação em particular, quanto maior for o risco de distorção material avaliado ao nível da asserção, maior é o julgamento envolvido no planeamento e execução de procedimentos de auditoria e na avaliação dos respetivos resultados. Na conceção de procedimentos de auditoria adicionais, exige-se que o auditor obtenha prova de auditoria mais persuasiva quanto maior for a avaliação do risco.[16] Quando se obtém prova mais persuasiva por causa de uma avaliação de maior risco, o auditor pode aumentar a quantidade da prova ou obter prova mais relevante ou fiável, por exemplo, colocando mais ênfase na obtenção de provas de terceiros ou obtendo prova corroborativa de um conjunto de fontes independentes.[17]

A13. Consequentemente, as matérias que colocam desafios ao auditor quanto à obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada ou quanto à formação da opinião sobre as demonstrações financeiras podem ser particularmente relevantes para a determinação pelo auditor de matérias relevantes de auditoria.

---

12 ISA 706 (Revista), *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente*

13 Ver parágrafos 8(b) e 10(b) da ISA 706 (Revista).

14 ISA 706 (Revista), parágrafos A1 a A3

15 Ver ISA 710, *Informação Comparativa – Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas*.

16 ISA 330, *As Respostas do Auditor aos Riscos Avaliados*, parágrafo 7(b)

17 ISA 330, parágrafo A19

A14. As áreas de atenção significativa do auditor referem-se muitas vezes a áreas complexas das demonstrações financeiras e de julgamento significativo do órgão de gestão envolvendo, assim, julgamentos difíceis ou complexos por parte do auditor. Por seu turno, isto afeta muitas vezes a estratégia global de auditoria, a alocação de recursos e a extensão do esforço de auditoria em relação a estas matérias. Esses efeitos podem incluir, por exemplo, a extensão do envolvimento de pessoal sénior no trabalho ou o envolvimento de um perito do auditor ou indivíduos com perícia numa área especializada de contabilidade ou auditoria, sejam eles empregados ou contratados pela firma para abordar estas áreas.

A15. Várias ISA exigem comunicações específicas com os encarregados da governação e outros que podem relacionar-se com áreas de atenção significativa do auditor. Por exemplo:

- A ISA 260 (Revista) exige que o auditor comunique dificuldades significativas, se alguma, encontradas durante a auditoria com os encarregados da governação.[18] As ISA reconhecem dificuldades potenciais em relação, por exemplo:
  - As transações com partes relacionadas,[19] em particular limitações na capacidade do auditor obter prova de auditoria de que todos os restantes aspetos de uma transação com partes relacionadas (que não seja o preço) são equivalentes aos similares numa transação entre partes independentes.
  - Limitações na auditoria de um grupo, por exemplo, quando possa ter havido restrições no acesso à informação ou a pessoas.[20]
- A ISA 220 (Revista) estabelece requisitos para o sócio responsável pelo trabalho em relação às consultas apropriadas que deve fazer quanto a matérias difíceis ou litigiosas, matérias relativamente às quais as políticas ou procedimentos da empresa exigem consulta[21] e outras matérias que, no julgamento do sócio do trabalho, exijam consulta Por exemplo, o auditor pode ter feito consultas dentro ou fora da firma sobre uma matéria técnica significativa, consultas essas que podem ser um indicador de que se trata de uma matéria relevante de auditoria. Também se exige ao sócio responsável pelo trabalho que discuta, entre outros assuntos, matérias significativas e julgamentos significativos resultantes do trabalho de auditoria com o revisor de qualidade do trabalho.[22]

Considerações na Determinação das Matérias que Exigem Atenção Significativa do Auditor (Ref: Parágrafo 9)

A16. O auditor pode desenvolver uma visão preliminar na fase do planeamento acerca das matérias que provavelmente serão áreas de atenção significativa na auditoria e, assim, poderem ser matérias relevantes de auditoria, e pode partilhá-las com os encarregados da governação aquando da discussão do âmbito e calendários da auditoria de acordo com a ISA 260 (Revista). Contudo, a determinação das matérias relevantes de auditoria é baseada nos resultados da auditoria ou na prova obtida durante a auditoria.

A17. O parágrafo 9 inclui considerações específicas exigidas na determinação das matérias que exigem atenção significativa do auditor. Essas considerações focam-se na natureza das matérias comunicadas com os encarregados da governação que estão ligadas a matérias divulgadas nas demonstrações financeiras e que se pretende que reflitam áreas da auditoria que possam ser de particular interesse para os utilizadores. O facto de essas considerações serem exigidas não implica que as matérias com elas relacionadas sejam sempre matérias relevantes de auditoria, mas sim que as matérias relacionadas com aquelas considerações específicas são matérias relevantes de auditoria apenas se forem consideradas de maior importância na auditoria de acordo com o parágrafo 10. Como as considerações estão inter-relacionadas (por exemplo, as matérias relativas às circunstâncias descritas no parágrafo 9 (a) e (b) podem também ser identificadas como riscos significativos), a aplicabilidade de mais do que uma das considerações a uma matéria em particular comunicada com os encarregados da governação, pode aumentar a probabilidade de o auditor considerar essa matéria como matéria relevante de auditoria.

A18. Adicionalmente às matérias relacionadas com considerações específicas exigidas no parágrafo 9, pode haver outras matérias comunicadas com os encarregados da governação que exijam atenção significativa do auditor e que, por isso, podem ser consideradas matérias relevantes de auditoria de acordo com o parágrafo 10. Essas

---

[18] ISA 260 (Revista), parágrafos 16(b) e A21

[19] ISA 550, *Partes Relacionadas*, parágrafo A42

[20] ISA 600 (Revista), *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)*, parágrafo 57(c)

[21] ISA 220 (Revista), *Gestão da Qualidade para Auditorias de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 35

[22] ISA 220 (Revista), parágrafo 36

matérias podem incluir, por exemplo, as relevantes para a auditoria efetuada que podem não ser exigidas para divulgação nas demonstrações financeiras. Por exemplo, a implementação de um novo sistema de TI (ou alterações significativas num sistema de TI) no período pode ser uma área de atenção significativa do auditor, em particular se essa alteração teve um efeito significativo na estratégia global de auditoria ou está relacionada com um risco significativo (por exemplo, alterações num sistema que afete o reconhecimento do rédito).

Áreas Avaliadas de Maior Risco de Distorção Material ou de Riscos Significativos Identificados de Acordo com a ISA 315 (Revista 2019) (Ref: Parágrafo 9(a))

A19. A ISA 260 (Revista) exige que o auditor comunique com os encarregados da governação acerca dos riscos significativos que identificou.[23] O parágrafo A13 da ISA 260 (Revista) refere que o auditor pode também comunicar com os encarregados da governação acerca da forma como ele planeia abordar áreas de elevados riscos de distorção material avaliados.

A20. A ISA 315 (Revista 2019) define um risco significativo como um risco de distorção material identificado para o qual a avaliação de risco inerente é próxima do limite superior no espectro do risco inerente devido ao grau em que os fatores de risco inerente afetam a combinação da probabilidade de ocorrência de uma distorção e da magnitude da distorção potencial caso essa distorção ocorra.[24] As áreas de julgamento significativo do órgão de gestão e de transações não usuais significativas podem ser muitas vezes identificadas como de riscos significativos. Os riscos significativos são, assim, áreas que exigem uma atenção significativa do auditor.

A21. Porém, isto pode não ser o caso para todas as áreas significativas. Por exemplo, a ISA 240 presume que existem áreas de risco de fraude no reconhecimento do rédito e exige que o auditor trate esses riscos de distorção material avaliados devidos a fraude como riscos significativos.[25] Adicionalmente, a ISA 240 refere que, devido à forma imprevista de como a derrogação de controlos pelo órgão de gestão pode ocorrer, existe um risco de distorção material devido a fraude e portanto um risco significativo.[26] Dependendo da sua natureza, estes riscos podem não exigir atenção significativa do auditor e, assim, não serem considerados na determinação de matérias relevantes de auditoria de acordo com o parágrafo 10.

A22. A ISA 315 (Revista 2019) refere que a avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material ao nível de asserção pode alterar no decurso da auditoria à medida que seja obtida prova de auditoria adicional.[27] A revisão do risco avaliado pelo auditor e a reavaliação dos procedimentos de auditoria planeados com respeito a uma área em particular das demonstrações financeiras (isto é, uma alteração significativa na abordagem de auditoria, por exemplo, se o risco avaliado pelo auditor foi baseado numa expectativa de que alguns controlos estavam a operar com eficácia e ele obteve prova de auditoria de que tais controlos não estavam a operar durante o período coberto pela auditoria, particularmente em áreas de elevado risco de distorção material avaliado), pode resultar numa área determinada como exigindo uma atenção significativa do auditor.

Julgamentos Significativos do Auditor Relativos a Áreas das Demonstrações Financeiras que Envolveram Julgamento Significativo do Órgão de Gestão, Incluindo Estimativas Contabilísticas Sujeitas a um Elevado Grau Incerteza de Estimação. (Ref: Parágrafo 9 (b))

A23. A ISA 260 (Revista) exige que o auditor comunique com os encarregados da governação os seus pontos de vista acerca de aspetos qualitativos significativos das práticas contabilísticas da entidade, incluindo políticas contabilísticas, estimativas contabilísticas e divulgações nas demonstrações financeiras.[28] Em muitos casos, estas situações relacionam-se com estimativas contabilísticas críticas e respetivas divulgações, as quais são provavelmente áreas de atenção significativa do auditor, e como tal são identificadas como riscos significativos.

A24. Porém, os utilizadores das demonstrações financeiras demonstraram o seu interesse em estimativas contabilísticas que estão sujeitas a um elevado grau de incerteza de estimação (ver ISA 540 (Revista))[29] e que não foram determinadas como de riscos significativos. Entre outros fatores, tais estimativas estão fortemente dependentes do julgamento do órgão de gestão e são muitas vezes das áreas de maior complexidade das demonstrações financeiras, podendo exigir o envolvimento tanto de um perito do órgão de gestão como de um

[23] ISA 260 (Revista), parágrafo 15

[24] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 12(l)

[25] ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafos 27 e 28

[26] ISA 240, parágrafo 32

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

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

[29] Ver parágrafos 16 e 17 da ISA 540 (Revista), *Auditar Estimativas Contabilísticas e Respetivas Divulgações*.

perito do auditor. Os utilizadores também demonstraram que as políticas contabilísticas (e alterações significativas nessas políticas) que têm um efeito significativo nas demonstrações financeiras, são relevantes para a sua compreensão das demonstrações financeiras, especialmente em circunstâncias em que as práticas da entidade não são consistentes com outras dentro da mesma indústria.

O Efeito na Auditoria de Acontecimentos e Transações Significativos que Ocorreram Durante o Período. (Ref: Parágrafo 9(c))

A25. Os acontecimentos e transações que tenham tido um efeito significativo nas demonstrações financeiras ou na auditoria podem ser áreas de atenção significativa do auditor e podem ser identificadas como riscos significativos. Por exemplo, o auditor pode ter tido extensas discussões com o órgão de gestão e os encarregados da governação em várias fases da auditoria acerca dos efeitos nas demonstrações financeiras de transações significativas com partes relacionadas ou transações significativas que não estejam no âmbito normal da atividade da entidade ou que de outra forma possam parecer não usuais.[30] O órgão de gestão pode ter feito julgamentos difíceis ou complexos em relação ao reconhecimento, mensuração, apresentação ou divulgação de tais transações, os quais podem ter tido um efeito significativo na estratégia global do auditor.

A26. Desenvolvimentos económicos, contabilísticos, dos reguladores, da indústria ou outros que afetaram os pressupostos ou julgamentos do órgão de gestão podem também afetar a abordagem global de auditoria e resultar que uma matéria exija uma atenção significativa do auditor.

Matérias de Maior Importância (Ref: Parágrafo 10)

A27. As matérias que exigiram uma atenção significativa do auditor podem também ter como resultado uma interação significativa com os encarregados da governação. A natureza e extensão da comunicação dessas matérias com os encarregados da governação proporciona muitas vezes uma indicação de quais as matérias de maior importância para a auditoria. Por exemplo, o auditor pode ter tido interações mais profundas, frequentes e robustas com os encarregados da governação sobre matérias mais difíceis e complexas, tais como a aplicação de políticas contabilísticas significativas que foram objeto julgamento significativo do auditor ou do órgão de gestão.

A28. O conceito de matérias de maior importância é aplicado no contexto da entidade e da auditoria efetuada. Assim, a determinação e comunicação pelo auditor de matérias relevantes de auditoria tem como objetivo identificar matérias específicas da auditoria e envolvem a construção de um julgamento acerca da sua importância relativamente a outras matérias de auditoria.

A29. As seguintes considerações adicionais podem ser relevantes para determinar a importância relativa de uma matéria comunicada com os encarregados da governação e se essa matéria é uma matéria relevante de auditoria:

- A importância da matéria para a compreensão pelos utilizadores das demonstrações financeiras como um todo e, em particular, a sua materialidade face às demonstrações financeiras.
- A natureza da política contabilística subjacente da matéria ou a complexidade ou subjetividade envolvida na seleção pelo órgão de gestão de uma política apropriada em comparação com outras entidades da mesma indústria.
- A natureza e materialidade, tanto qualitativa como quantitativa, das distorções corrigidas e das distorções não corrigidas acumuladas devido a fraude ou erro relativas à matéria, se existirem.
- A natureza e extensão do esforço de auditoria necessário para tratar a matéria, incluindo:
    - A extensão de conhecimentos ou competências especializadas necessárias para aplicar procedimentos de auditoria para tratar a matéria e avaliar os resultados desses procedimentos, se existirem.
    - A natureza de consultas feitas fora da equipa de trabalho relativas à matéria.
- A natureza e gravidade de dificuldades na aplicação de procedimento de auditoria, avaliação dos resultados desses procedimentos e obtenção de prova relevante e credível na base da qual se elabora a opinião do auditor, em particular quando os seus julgamentos se tornam mais subjetivos.
- A gravidade de quaisquer deficiências de controlo identificadas relevantes em relação à matéria.

[30] Ver parágrafos 16(a), 16(c) e A22 e Apêndice 2 da ISA 260 (Revista).

- Se a matéria envolveu um conjunto de considerações de auditoria separadas, mas relacionadas. Por exemplo, os contratos de longo prazo podem envolver atenção significativa do auditor com respeito ao reconhecimento do rédito, litígios ou outras contingências e podem ter um efeito em outras estimativas contabilísticas.

A30. A determinação sobre quais e quantas das matérias que exigiram atenção significativa do auditor são matérias de maior importância na auditoria das demonstrações financeiras do período corrente, é uma questão de julgamento profissional. O número de matérias relevantes de auditoria a incluir no relatório do auditor pode ser afetado pela dimensão e complexidade da entidade, a natureza dos negócios e do seu ambiente e os factos e circunstâncias do trabalho de auditoria. Geralmente, quanto maior for o número de matérias inicialmente determinadas como sendo matérias relevantes de auditoria, mais o auditor pode ter que reconsiderar se cada uma de tais matérias é uma matéria relevante de auditoria. Listas extensas de matérias relevantes de auditoria podem ser contrárias à definição de tais matérias sendo estas as de maior importância na auditoria.

Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria

Secção Separada das Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor (Ref: Parágrafo 11)

A31. A colocação da secção "Matérias Relevantes de Auditoria" próxima da opinião do auditor pode dar mais importância a essa informação e dar a conhecer o valor percecionado da informação específica do trabalho aos utilizadores.

A32. A ordem de apresentação das matérias na secção de Matérias Relevantes de Auditoria é uma questão de julgamento profissional. Por exemplo, essa informação pode ser organizada por ordem de importância relativa, baseada no julgamento do auditor, ou pode corresponder à ordem pela qual as matérias são apresentadas nas demonstrações financeiras. O requisito do parágrafo 11 para incluir subtítulos pretende diferenciar essas matérias.

A33. Quando é apresentada informação financeira comparativa, a linguagem introdutória da secção "Matérias Relevantes de Auditoria" é ajustada para chamar a atenção para o facto de as matérias relevantes de auditoria descritas serem relativas apenas à auditoria das demonstrações financeiras do período corrente e pode incluir uma referência para o período específico coberto por essas demonstrações financeiras (por exemplo, "do ano findo em 31 de dezembro de 20X1").

Descrições de Matérias Relevantes de Auditoria (Ref: Parágrafo 13)

A34. A adequação da descrição de uma matéria relevante de auditoria é uma matéria de julgamento profissional. A descrição de uma matéria relevante de auditoria pretende proporcionar uma explicação sucinta e equilibrada para permitir que os utilizadores compreendam a razão por que foi uma matéria de maior importância na auditoria e como essa matéria for abordada durante o trabalho. A utilização limitada de termos de auditoria muito técnicos também ajuda os utilizadores que não têm um conhecimento razoável de auditoria a compreenderem as bases do foco do auditor em determinadas matérias durante a auditoria. Pretende-se que a natureza e extensão da informação proporcionada pelo auditor sejam equilibradas no contexto das responsabilidades de cada um (isto é, no sentido de o auditor proporcionar informação útil de forma concisa e compreensível, e não no sentido de inadvertidamente ser o prestador de informação original sobre a entidade).

A35. Informação original é qualquer informação sobre a entidade que não tenha sido por si tornada pública sob qualquer forma (por exemplo, que não tenha sido incluída nas demonstrações financeiras ou outra informação disponível à data do relatório do auditor, ou abordada pelo órgão de gestão ou encarregados da governação em outras comunicações orais ou escritas, tais como o anúncio preliminar de informação financeira ou briefings com investidores). Essa informação é da responsabilidade do órgão de gestão ou encarregados da governação da entidade.

A36. É apropriado que o auditor procure evitar que a descrição de uma matéria relevante de auditoria inadvertidamente proporcione informação original sobre a entidade. A descrição de uma matéria relevante de auditoria não é geralmente em si informação original sobre a entidade pois ela descreve a matéria no contexto da auditoria. Porém, o auditor pode considerar necessário incluir informação adicional para explicar por que razão a matéria foi considerada da maior importância na auditoria e, por isso, ter sido determinada como uma matéria relevante de auditoria, e como a matéria foi abordada na auditoria, desde que a divulgação de tal informação não esteja proibida por lei ou regulamento. Quando tal informação for considerada necessária pelo auditor, pode encorajar o órgão de gestão ou os encarregados da governação a divulgarem informação adicional em vez de o auditor proporcionar informação original no seu relatório.

A37. O órgão de gestão ou encarregados da governação podem decidir incluir novas divulgações ou divulgações melhoradas nas demonstrações financeiras ou no relatório de gestão sobre uma matéria relevante de auditoria tendo em conta que a matéria vai ser comunicada no relatório do auditor. Tais divulgações podem, por exemplo, ser incluídas para proporcionar informação mais robusta sobre a sensibilidade de pressupostos críticos usados em estimativas contabilísticas ou para indicar o raciocínio para aplicar uma dada prática contabilística ou política nos casos em que existem alternativas aceitáveis no referencial de relato financeiro aplicável.

A38. A ISA 720 (Revista) define o termo relatório anual e explica que documentos tais como o relatório do órgão de gestão, comentário do órgão de gestão ou uma revisão operacional e financeira ou relatórios similares efetuados pelos encarregados da governação (ex. um relatório dos diretores), uma declaração do presidente, um relatório de governação corporativa ou relatórios de controlo interno e de avaliação de risco podem fazer parte do relatório anual.[31] A ISA 720 (Revista) trata da responsabilidade do auditor relacionada com outra informação incluída no relatório anual. Embora a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras não abranja a outra informação, o auditor pode considerar esta informação, bem como outra informação pública disponibilizada pela entidade ou outra fonte credível, para formular a descrição de uma matéria relevante de auditoria.

A39. A documentação de auditoria preparada durante a auditoria pode também ser útil ao auditor na formulação da descrição de uma matéria relevante de auditoria. Por exemplo, as comunicações escritas, ou a documentação do auditor sobre comunicações orais, com os encarregados da governação, bem como outra documentação de auditoria proporciona uma base útil para a comunicação no relatório do auditor. Isto porque a documentação de auditoria de acordo com a ISA 230 pretende abordar as matérias significativas durante a auditoria, as conclusões alcançadas e os julgamentos profissionais significativos feitos para alcançar essas conclusões, e serve de registo da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria efetuados, os resultados desses procedimentos e a prova de auditoria obtida. Tal documentação pode ajudar o auditor a desenvolver uma descrição das matérias relevantes de auditoria que explique a importância da matéria bem como a aplicar o requisito do parágrafo 18.

Referência para o Local onde a Matéria está Divulgada nas Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 13)

A40. O parágrafo 13 (a) e (b) exige que a descrição de cada matéria relevante de auditoria aborde a razão que levou o auditor a considerar a matéria como sendo de importância significativa para a auditoria e como tal matéria foi abordada na auditoria. Assim, a descrição de matérias relevantes de auditoria não é apenas a repetição do que está divulgado nas demonstrações financeiras. Porém, a referência para quaisquer divulgações relacionadas permite que os utilizadores compreenderem melhor como o órgão de gestão abordou a matéria na preparação das demonstrações financeiras.

A41. Para além da referência para as divulgações, o auditor pode chamar a atenção para seus aspetos principais. A extensão das divulgações pelo órgão de gestão sobre aspetos específicos ou fatores relativamente a como uma matéria em particular afeta as demonstrações financeiras do período corrente, pode ajudar o auditor a referir aspetos particulares sobre como a matéria foi abordada na auditoria de tal forma que os utilizadores possam compreender por quer razão a matéria é uma matéria relevante de auditoria. Por exemplo:

- Quando uma entidade inclui divulgações robustas sobre estimativas contabilísticas, o auditor pode chamar a atenção para as divulgações sobre pressupostos críticos, para o espetro de possíveis resultados, e para outras divulgações qualitativas e quantitativas relacionadas com as principais fontes de incerteza de estimação ou principais estimativas contabilísticas, como parte da abordagem para considerar por que a matéria foi considerada de maior importância na auditoria e como essa matéria for abordada durante a auditoria.

- Quando o auditor conclui, de acordo com a ISA 570 (Revista) que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que coloquem em dúvida a capacidade da entidade em se manter em continuidade, pode, mesmo assim, determinar que uma ou mais matérias relativas a esta conclusão que tenham surgido do seu trabalho de acordo com a ISA 570 (Revista) sejam matérias relevantes de auditoria. Nestas circunstâncias, a descrição pelo auditor destas matérias no relatório de auditoria pode incluir aspetos dos acontecimentos e condições identificados nas divulgações das demonstrações financeiras, tais como prejuízos operacionais substanciais, disponibilidade de

[31] ISA 720 (Revista), *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação*, parágrafos 12(a) e A1 a A3

financiamento e possível refinanciamento de empréstimos, ou não cumprimento de contratos de empréstimo, e os fatores mitigadores relacionados.[32]

Razão pela qual a Matéria foi Considerada pelo Auditor como de Maior Importância para a Auditoria (Ref: Parágrafo 13(a))

A42. A descrição de uma matéria relevante de auditoria no relatório do auditor pretende proporcionar conhecimento da razão por que a matéria foi considerada uma matéria relevante de auditoria. Assim, os requisitos nos parágrafos 9 e 10 e o material de aplicação nos parágrafos A12 a A29 relativos à determinação de matérias relevantes de auditoria podem também ser úteis para considerar como tais matérias devem ser comunicadas no relatório do auditor, Por exemplo, explicar os fatores que levaram o auditor a concluir que uma matéria específica exigiu uma atenção significativa do auditor e foi da maior importância na auditoria é provável que seja de interesse para os utilizadores.

A43. A relevância da informação para os utilizadores é uma consideração que o auditor faz na determinação do que incluir na descrição de uma matéria relevante de auditoria. Isto pode incluir se a descrição permitiria uma melhor compreensão da auditoria e dos julgamentos do auditor.

A44. Relacionar uma matéria diretamente para as circunstâncias específicas da entidade pode também minimizar o potencial de que tais descrições se tornem demasiado padronizadas e menos úteis no tempo. Por exemplo, algumas matérias podem ser determinadas como matérias relevantes de auditoria num setor específico dentro de um conjunto de entidades devido a circunstâncias do setor ou da complexidade subjacente de relato financeiro. Ao descrever por que o auditor considerou a matéria como de maior importância, pode ser útil que ele refira aspetos específicos da entidade (isto é, circunstâncias que afetaram os julgamentos subjacentes nas demonstrações financeiras do período corrente) para que a descrição seja mais relevante para os utilizadores. Isto também pode ser importante ao descrever uma matéria relevante de auditoria que se repete de período para período.

A45. A descrição pode também fazer referência para as considerações principais que levaram o auditor, nas circunstâncias da auditoria, a determinar a matéria como de maior importância, por exemplo:

- Condições económicas que afetaram a capacidade do auditor em obter prova de auditoria, por exemplo, mercados sem liquidez para certos instrumentos financeiros.
- Políticas contabilísticas novas ou emergentes, por exemplo matérias específicas à entidades ou ao setor sobre as quais a equipa de trabalho se consultou dentro da firma.
- Alterações na estratégia ou modelo de negócios da entidade que tiveram um efeito significativo nas demonstrações financeiras.

Como a Matéria foi Abordada na Auditoria (Ref: Parágrafo 13(b))

A46. O nível de detalhe a proporcionar no relatório do auditor para descrever como uma matéria relevante de auditoria foi abordada na auditoria é uma questão de julgamento profissional. De acordo com o parágrafo 13(b), o auditor pode descrever:

- Aspetos da resposta que deu ou abordagem que teve que foram mais relevantes para a matéria ou mais específicos para a avaliação do risco de distorção material;
- Um breve resumo dos procedimentos efetuados;
- Uma indicação dos resultados dos procedimentos efetuados; ou
- Observações principais com respeito à matéria,

ou alguma combinação destes elementos.

A lei, regulamento ou as normas nacionais de auditoria podem prescrever uma forma e conteúdo específicos para a descrição de matérias relevantes de auditoria, ou podem especificar a inclusão de um ou mais desses elementos.

A47. Para que os utilizadores compreendam a importância de uma matéria relevante de auditoria no contexto da auditoria das demonstrações financeiras como um todo, e a relação entre as matérias relevantes de auditoria e outros elementos do relatório do auditor, incluindo a sua opinião, pode ser necessário cuidado para que a linguagem usada na descrição de uma tal matéria:

[32] Ver parágrafo A3 da ISA 570 (Revista).

- Não sugira que a matéria não tenha sido resolvida apropriadamente pelo auditor quando formou a sua opinião sobre as demonstrações financeiras.
- Relacione a matéria diretamente para as circunstâncias específicas da entidade evitando linguagem genérica e harmonizada.
- Tome em consideração a forma como a matéria está tratada nas respetivas divulgações nas demonstrações financeiras, se existentes.
- Não contenha ou sugira opiniões distintas sobre elementos separados das demonstrações financeiras.

A48. A descrição de aspetos da resposta ou abordagem do auditor relativamente a uma matéria, em particular quando a abordagem de auditoria exigiu uma adaptação significativa aos factos e circunstâncias da entidade, pode ajudar os utilizadores a compreenderem circunstâncias não usuais e julgamentos significativos do auditor necessários para tratar o risco de distorção material. Adicionalmente, a abordagem de auditoria num determinado período pode ter sido influenciado por circunstâncias específicas da entidade, condições económicas, ou desenvolvimentos do setor. Também pode ser útil ao auditor para fazer referência à natureza e extensão das comunicações com os encarregados da governação acerca da matéria.

A49. Por exemplo, ao descrever a abordagem relativamente a uma estimativa contabilística que foi identificada como tendo um alto grau de incerteza, tal como a avaliação de instrumentos financeiros complexos, o auditor pode querer salientar que empregou ou contratou um perito do auditor. Esta referência para a utilização de um perito do auditor não diminui a sua responsabilidade pela opinião sobre as demonstrações financeiras e não é por isso inconsistente com os parágrafos 14 e 15 da ISA 620.[33]

A50. Pode haver desafios na descrição dos procedimentos do auditor, particularmente em áreas de auditoria complexas ou de julgamento. Em particular, pode ser difícil sumarizar os procedimentos efetuados de forma sucinta que comunique adequadamente a natureza e extensão da resposta do auditor aos riscos de distorção material avaliados, e os julgamentos significativos envolvidos. Apesar disso, o auditor pode considerar necessário descrever alguns procedimentos efetuados para comunicar de que forma a matéria foi tratada na auditoria. Essa descrição pode ser tipicamente de um nível genérico, não necessitando de uma descrição detalhada dos procedimentos.

A51. Conforme referido no parágrafo A46, o auditor pode também fazer uma indicação do resultado da resposta que deu na descrição da matéria relevante de auditoria no seu relatório. Porém, se isto for feito, é necessária prudência para evitar que o auditor dê a impressão que a descrição transmite uma opinião separada sobre uma matéria relevante de auditoria individual ou que por qualquer forma ponha em causa a sua opinião sobre as demonstrações financeiras como um todo.

Circunstâncias em Que uma Matéria Avaliada como Matéria Relevante de Auditoria não é Comunicada no Relatório do Auditor (Ref: Parágrafo 14)

A52. A lei ou regulamento pode proibir divulgação pública quer pelo órgão de gestão quer pelo auditor acerca de uma matéria específica determinada como matéria relevante de auditoria. Por exemplo, a lei ou regulamento pode especificamente proibir qualquer comunicação pública que possa prejudicar uma investigação por uma autoridade apropriada sobre um ato ilegal real ou suspeito (por exemplo, matérias que estão ou parecem estar relacionadas com branqueamento de capitais).

A53. Como indicado no parágrafo 14(b), será muito raro que uma matéria determinada para ser uma matéria relevante de auditoria não seja comunicada no relatório do auditor. Isto porque se presume que há um benefício de interesse público em proporcionar maior transparência acerca da auditoria para os utilizadores. Assim, a decisão de não comunicar uma matéria relevante de auditoria apenas é apropriada se as consequências adversas para a entidade ou o público dessa comunicação forem vistas como de tal importância que seria de esperar com razoabilidade que ultrapassassem os benefícios de interesse público de comunicar a matéria.

A54. A determinação de não comunicar uma matéria relevante de auditoria toma em consideração os factos e circunstâncias relativos à matéria. A comunicação com o órgão de gestão e os encarregados da governação ajuda o auditor a compreender os pontos de vista do órgão de gestão acerca da importância das consequências adversas que podem surgir em resultado dessa comunicação. Em particular, a comunicação com o órgão de gestão e os encarregados da governação ajuda o auditor a substanciar o seu julgamento sobre se comunica a matéria através do seguinte:

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

- Apoiando-o na compreensão da razão por que a matéria não foi publicamente divulgada pela entidade (por exemplo, se a lei ou regulamento ou determinado referencial de relato financeiro permitir o adiamento da divulgação ou a não divulgação da matéria) e os pontos de vista do órgão de gestão sobre as consequências, se alguma, da divulgação. O órgão de gestão pode chamar a atenção para alguns aspetos da lei, regulamento ou outra fonte com autoridade que podem ser relevantes para a consideração de consequências adversas (por exemplo, esses aspetos podem incluir um dano para as negociações comerciais da entidade ou para a sua posição competitiva). Porém, os pontos de vista do órgão de gestão sobre as consequências adversas por si só não diminuem a necessidade do auditor para determinar se pode razoavelmente esperar-se que tais consequências ultrapassam os benefícios de interesse público da comunicação de acordo com o parágrafo 14(b).
- Salientando se houve qualquer comunicação com autoridades reguladoras ou de supervisão sobre a matéria, em particular se as discussões havidas parecem suportar as asserções do órgão de gestão sobre a razão por que a divulgação pública da matéria não é apropriada.
- Permitindo que o auditor, quando apropriado, encoraje o órgão de gestão e os encarregados da governação a fazerem a divulgação pública da informação relevante da matéria. Em particular, isto pode ser possível se as preocupações do órgão de gestão e os encarregados da governação sobre a comunicação são limitadas a alguns aspetos específicos relativos à matéria, de tal forma que alguma informação sobre a matéria pode ser menos sensível e pode ser comunicada.

O auditor também pode considerar necessário obter uma declaração escrita do órgão de gestão sobre a razão por que a divulgação pública da matéria não é apropriada, incluindo o ponto de vista do órgão de gestão sobre a importância das consequências adversas que podem surgir em resultado dessa comunicação.

A55. Pode também ser necessário que o auditor considere as implicações de comunicar uma matéria que foi considerada como matéria relevante de auditoria à luz de requisitos éticos relevantes. Adicionalmente, pode ser exigido ao auditor por lei ou regulamento que comunique a matéria às autoridades reguladoras e de supervisão, independentemente de a mesma ser referida no relatório do auditor. Essa comunicação pode também ser útil para dar a conhecer as considerações que fez sobre as consequências adversas que possam surgir da comunicação dessa matéria.

A56. Os aspetos que foram considerados pelo auditor quando decide não comunicar uma matéria são complexos e envolve julgamento significativo da sua parte. Consequentemente, o auditor pode considerar apropriado obter aconselhamento jurídico.

Forma e Conteúdo das Matérias Relevantes de Auditoria noutras Circunstâncias (Ref: Parágrafo 16)

A57. O requisito expresso no parágrafo 16 aplica-se nas circunstâncias seguintes:

(a) O auditor determina, de acordo com o parágrafo 10, que não existem matérias relevantes de auditoria (ver parágrafo A59).

(b) O auditor determina, de acordo com o parágrafo 14, que não incluirá uma matéria relevante de auditoria no seu relatório e que não existem outras matérias consideradas matérias relevantes de auditoria.

(c) As únicas matérias consideradas matérias relevantes de auditoria são as comunicadas de acordo com o parágrafo 15.

A58. O texto seguinte exemplifica a forma como deve ser apresentada a informação no relatório do auditor quando este determinou que não existem matérias relevantes de auditoria a comunicar:

Matérias Relevantes de Auditoria

[Exceto quanto à matéria descrita nas secções *Bases para a Opinião Com Reservas (Adversa)* ou *Incerteza Material Relativa à Continuidade*], informamos que não existem [outras] matérias relevantes de auditoria a comunicar no nosso relatório.

A59. A determinação de matérias relevantes de auditoria envolve um julgamento sobre a importância relativa das matérias que exigem atenção significativa do auditor. Assim, será rara a circunstância em que o auditor de um conjunto completo de demonstrações financeiras de finalidade geral de uma entidade cotada não determine pelo menos uma matéria relevante de auditoria de entre as matérias discutidas com os encarregados da governação para incluir no seu relatório. Porém, em algumas circunstâncias (por exemplo, quando uma entidade cotada tiver poucas operações), o auditor pode determinar que não existem matérias relevantes de auditoria de acordo com o parágrafo 10 dado que não há matérias que exijam a sua atenção significativa.

Comunicação com os Encarregados da Governação (Ref: Parágrafo 17)

A60. A ISA 260 (Revista) exige que o auditor comunique com os encarregados da governação em tempo oportuno.[34] O momento apropriado para comunicar matérias relevantes de auditoria depende das circunstâncias do trabalho. Contudo, o auditor pode comunicar a sua expectativa preliminar das matérias relevantes de auditoria quando discute o âmbito e calendário da auditoria, e pode também comunicar tais matérias quando discute as conclusões da auditoria. Esta forma de comunicação ajuda a minorar os desafios práticos que podem surgir ao tentar ter um diálogo robusto nos dois sentidos sobre matérias relevantes de auditoria apenas no momento em que as demonstrações financeiras estão a ser finalizadas.

A61. A comunicação com os encarregados da governação permite a estes tomarem conhecimento das matérias relevantes de auditoria que o auditor tenciona incluir no seu relatório, e dá-lhes a oportunidade de procurar clarificações adicionais quando necessário. O auditor pode considerar útil facultar aos encarregados da governação uma minuta do seu relatório para facilitar a discussão. A comunicação com os encarregados da governação reconhece a estes o seu importante papel na supervisão do processo de relato financeiro, e dá-lhes a oportunidade de compreenderem as bases que conduziram o auditor a determinar as matérias relevantes de auditoria e de como estas matérias serão descritas no seu relatório. Também permite aos encarregados da governação considerarem se é útil fazerem novas divulgações ou melhorarem divulgações existentes face ao facto de tais matérias serem incluídas no relatório do auditor.

A62. A comunicação com os encarregados da governação exigida no parágrafo 17(a) também aborda as circunstâncias extremamente raras em que uma matéria determinada como matéria relevante de auditoria não é incluída no relatório do auditor (ver parágrafos 14 e A54).

A63. O requisito do parágrafo 17(b) relativo à comunicação com os encarregados da governação quando o auditor determinou que não existem matérias relevantes de auditoria a incluir no seu relatório, pode proporcionar-lhe uma oportunidade para discutir com outros familiarizados com a auditoria e com as matérias significativas que surgiram (incluindo o revisor de qualidade do trabalho, quando exista). Estas discussões podem fazer com que o auditor reavalie a decisão que tomou de que não existem matérias relevantes de auditoria.

Documentação (Ref: Parágrafo 18)

A64. O parágrafo 8 da ISA 230 exige que o auditor prepare documentação de auditoria que seja suficiente para permitir a um auditor experiente, que não tenha qualquer relação prévia com a auditoria, compreender, entre outros assuntos, os julgamentos profissionais significativos. No contexto das matérias relevantes de auditoria, estes julgamentos profissionais incluem a determinação, de entre as matérias comunicadas com os encarregados da governação, das matérias que exigiram atenção significativa do auditor, bem como as que são ou não matérias relevantes de auditoria. Os julgamentos do auditor a este respeito devem ser documentados pelas comunicações que fez com os encarregados da governação, e pelos papéis de trabalho da auditoria relativos a cada matéria individual (ver parágrafo A39) bem como outra documentação de auditoria relativa aos assuntos significativos que surgiram durante a auditoria (por exemplo, um memorando de conclusões). Porém, esta ISA não exige que o auditor documente a razão por que outras matérias comunicadas com os encarregados da governação não foram matérias que exigissem atenção significativa do auditor.

[34] ISA 260 (Revista), parágrafo 22