

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 200
OBJECTIVOS GERAIS DO AUDITOR INDEPENDENTE E
CONDUÇÃO DE UMA AUDITORIA DE ACORDO COM AS
NORMAS INTERNACIONAIS DE AUDITORIA

(Aplicável a auditorias de demonstrações financeiras de períodos
com início em ou após 15 de Dezembro de 2009)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	
Âmbito desta ISA	1–2
Uma Auditoria de Demonstrações Financeiras	3–9
Data de Entrada em Vigor	10
Objectivos Gerais do Auditor	11–12
Definições	13
Requisitos	
Requisitos Éticos Relativos a uma Auditoria de Demonstrações	
Financeiras	14
Cépticismo Profissional	15
Julgamento Profissional	16
Prova de Auditoria Suficiente e Adequada e Risco de Auditoria	17
Condução de uma Auditoria de Acordo com as ISA	18–24
Material de Aplicação e Outro Material Explicativo	
Uma Auditoria de Demonstrações Financeiras	A1–A13
Requisitos Éticos Relativos a uma Auditoria de Demonstrações	
Financeiras.....	A14–A17
Cépticismo Profissional	A18–A22
Julgamento Profissional	A23–A27
Prova de Auditoria Suficiente e Adequada e Risco de Auditoria	A28–A52
Condução de uma Auditoria de Acordo com as ISA	A53–A76

Introdução

Âmbito desta ISA

1. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) aborda as responsabilidades gerais do auditor independente na condução de uma auditoria de demonstrações financeiras de acordo com as ISA. Especificamente, estabelece os objectivos gerais do auditor independente e explica a natureza e âmbito de uma auditoria concebida para permitir ao auditor independente satisfazer esses objectivos. Também explica o âmbito, autoridade e estrutura das ISA e inclui requisitos que estabelecem as responsabilidades gerais do auditor independente aplicáveis a todas as auditorias, incluindo a obrigação de cumprir as ISA. O auditor independente é doravante referido como “o auditor”.
2. As ISA são escritas no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras executada por um auditor. Quando aplicadas a auditorias de outra informação financeira histórica devem ser adaptadas às circunstâncias conforme necessário. As ISA não tratam das responsabilidades do auditor que possam existir na forma de legislação, regulamentação ou outra, por exemplo ligadas à oferta de títulos ao público. Tais responsabilidades podem diferir das estabelecidas nas ISA. Consequentemente, embora o auditor possa considerar certos aspectos das ISA úteis em tais circunstâncias, tem a responsabilidade de assegurar o cumprimento de todas as obrigações legais, regulamentares ou profissionais relevantes.

Uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

3. A finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras. Isto é conseguido pela expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável. Na maioria dos referenciais com finalidade geral, essa opinião incide sobre se as demonstrações financeiras estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, ou dão uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com o referencial. Uma auditoria conduzida de acordo com as ISA e os requisitos éticos relevantes permite ao auditor formar essa opinião. (Ref: Parágrafo A1)
4. As demonstrações financeiras sujeitas a auditoria são as da entidade, preparadas pela respectiva gerência com a supervisão dos encarregados da governação. As ISA não impõem responsabilidades à gerência ou aos encarregados da governação e não se sobrepõem às leis e regulamentos que regem essas responsabilidades. Porém, uma auditoria de acordo com as ISA é conduzida na premissa de que a gerência e, quando apropriado, os encarregados da governação reconheceram certas responsabilidades fundamentais para a condução da auditoria. A auditoria de demonstrações

financeiras não liberta a gerência ou os encarregados da governação das suas responsabilidades. (Ref: Parágrafos A2-A11)

5. Como base para a opinião do auditor, as ISA exigem que ele obtenha garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais, quer devido a fraude quer a erro. A garantia razoável de fiabilidade é um nível elevado de garantia. É conseguida quando o auditor tiver obtido prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria (i.e., o risco de o auditor expressar uma opinião não apropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas) para um nível aceitavelmente baixo. Porém, a garantia razoável de fiabilidade não é uma garantia de fiabilidade absoluta, porque uma auditoria tem limitações inerentes que resultam de a maior parte da prova de auditoria de que o auditor extrai as suas conclusões e em que baseia a sua opinião ser persuasiva e não conclusiva. (Ref: Parágrafos A28-A52)
6. O conceito de materialidade é aplicado pelo auditor tanto no planeamento como na execução da auditoria e na avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se existirem, nas demonstrações financeiras.¹ Em geral, as distorções, incluindo omissões, são consideradas materiais se, individualmente ou em agregado, se puder razoavelmente supor que influenciem as decisões económicas tomadas pelos utentes com base nas demonstrações financeiras. Os julgamentos acerca da materialidade são feitos à luz das circunstâncias em presença e são afectados pela percepção do auditor no que respeita às necessidades de informação financeira dos utentes das demonstrações financeiras e pela dimensão ou natureza de uma distorção, ou por uma combinação de ambas. A opinião do auditor diz respeito às demonstrações financeiras como um todo, pelo que o auditor não é responsável pela detecção de distorções que não sejam materiais para as demonstrações financeiras como um todo.
7. As ISA contêm objectivos, requisitos, material de aplicação e outro material explicativo concebidos para apoiar o auditor na obtenção de garantia razoável de fiabilidade. As ISA exigem que o auditor exerça julgamento profissional e mantenha cepticismo profissional durante o planeamento e a execução da auditoria e, entre outras coisas:
 - Identifique e avalie os riscos de distorção material, quer devido a fraude quer a erro, com base no conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno.

¹ ISA 320, *Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria* e ISA 450, *Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria*

- Obtenha prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se existem distorções materiais, por meio da concepção e implementação de respostas apropriadas aos riscos avaliados.
 - Forme uma opinião sobre as demonstrações financeiras, baseada nas conclusões extraídas da prova de auditoria obtida.
8. A forma de opinião expressa pelo auditor depende do referencial de relato financeiro aplicável e de qualquer lei ou regulamento aplicável. (Ref: Parágrafos A12-A13)
9. O auditor pode também ter outras responsabilidades de comunicação e relato para com utentes, gerência, encarregados da governação, ou terceiros externos à entidade, em relação a matérias decorrentes da auditoria. Essas responsabilidades podem ser estabelecidas pelas ISA ou por lei ou regulamento aplicável.²

Data de Entrada em Vigor

10. Esta ISA é aplicável a auditorias de demonstrações financeiras de períodos com início em ou após 15 de Dezembro de 2009.

Objectivos Gerais do Auditor

11. Ao conduzir uma auditoria de demonstrações financeiras, os objectivos gerais do auditor são:
- (a) Obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro, habilitando assim o auditor a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras foram preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável; e
 - (b) Relatar sobre as demonstrações financeiras, e comunicar conforme exigido pelas ISA, de acordo com as conclusões a que chegar.
12. Em todos os casos em que não possa ser obtida garantia razoável de fiabilidade e uma opinião com reservas é insuficiente nas circunstâncias para fins de relato aos utentes, as ISA exigem que o auditor emita uma escusa de opinião ou renuncie ao (ou se demita do)³ trabalho, quando a renúncia é possível nos termos da lei ou regulamento aplicável.

² Ver, por exemplo, a ISA 260, *Comunicação com os Encarregados da Governação* e o parágrafo 43 da ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*.

³ Nas ISA, só é usado o termo “renúncia”.

Definições

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

- (a) Auditor – O termo “auditor” é usado para referir a pessoa ou pessoas que conduzem a auditoria, geralmente o sócio responsável pelo trabalho ou outros membros da equipa de trabalho ou, como aplicável, a firma. Quando uma ISA se destina expressamente a que um requisito ou responsabilidade seja satisfeito pelo sócio responsável pelo trabalho, usa-se a expressão “sócio responsável pelo trabalho”, em vez de “auditor”. “Sócio responsável pelo trabalho” e “firma” devem ser lidos como se referindo aos seus termos equivalentes do sector público, quando relevante.
- (b) Cepticismo profissional – Atitude que inclui uma mente interrogativa, alerta para condições que possam indicar uma possível distorção devido a erro ou a fraude, e uma apreciação crítica da prova.
- (c) Demonstrações financeiras - Uma representação estruturada da informação financeira histórica, incluindo notas relacionadas, destinada a comunicar os recursos económicos ou as obrigações de uma entidade numa determinada data ou as alterações neles ocorridas durante um período de tempo de acordo com um referencial de relato financeiro. As notas relacionadas compreendem geralmente um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa. A expressão “demonstrações financeiras” refere-se geralmente a um conjunto completo de demonstrações financeiras conforme determinado pelos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, mas também se pode referir a uma única demonstração financeira.
- (d) Distorção – Uma diferença entre a quantia, classificação, apresentação, ou divulgação de um item relatado nas demonstrações financeiras e a quantia, classificação, apresentação, ou divulgação que é exigida para o item ficar de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. As distorções podem decorrer de fraude ou de erro.

Quando o auditor expressa uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, ou dão uma imagem verdadeira e apropriada, as distorções também incluem os ajustamentos de quantias, classificações, apresentação ou divulgações que, no seu julgamento, sejam necessários para que as demonstrações financeiras estejam apresentadas de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, ou dêem uma imagem verdadeira e apropriada.

- (e) Encarregados da governação – A(s) pessoa(s) ou organização(ões) (por exemplo, um *trustee empresarial*) com responsabilidade pela supervisão da direcção estratégica da entidade e pelas obrigações relacionadas com a responsabilidade da entidade em prestar contas pelos seus actos. Tal inclui a supervisão do processo de relato financeiro. Para algumas entidades em algumas jurisdições, os encarregados da governação podem incluir pessoal da gerência como, por exemplo, membros executivos de um órgão de gestão de uma entidade do sector privado ou público ou um sócio-gerente.
- (f) Garantia razoável de fiabilidade – No contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras, um nível de garantia elevado, mas não absoluto.
- (g) Gerência – A(s) pessoa(s) com responsabilidade executiva pela condução das operações da entidade. Para algumas entidades em algumas jurisdições, a gerência inclui alguns ou todos os encarregados da governação, como por exemplo membros executivos de um órgão de gestão ou um sócio-gerente.
- (h) Informação financeira histórica – Informação expressa em termos financeiros em relação a uma dada entidade, derivada principalmente do sistema contabilístico dessa entidade, sobre acontecimentos económicos que ocorreram em períodos de tempo passados ou sobre condições ou circunstâncias em determinadas datas no passado.
- (i) Julgamento profissional – A aplicação de formação, conhecimento e experiência relevantes, no contexto das normas de auditoria, de contabilidade e éticas, para tomar decisões com fundamento acerca das linhas de acção apropriadas nas circunstâncias do trabalho de auditoria.
- (j) Premissa, relacionada com as responsabilidades da gerência e, quando apropriado, dos encarregados da governação, em que assenta a condução de uma auditoria – O facto de que a gerência e, quando apropriado, os encarregados da governação reconhecem e compreendem que têm as seguintes responsabilidades, fundamentais para a condução de uma auditoria de acordo com as ISA. Isto é, responsabilidade:
 - (i) Pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, incluindo, quando relevante, a sua apresentação apropriada;
 - (ii) Pelo controlo interno que a gerência e, quando apropriado, os encarregados da governação, determinem ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou a erro; e
 - (iii) Por proporcionar ao auditor:

- a. Acesso a toda a informação de que a gerência e, quando apropriado, os encarregados da governação tenham conhecimento e que seja relevante para a preparação das demonstrações financeiras, tal como registos, documentação ou outras matérias;
- b. Informação adicional que o auditor possa pedir à gerência e, quando apropriado, aos encarregados da governação para efeitos da auditoria; e
- c. Acesso sem restrições às pessoas da entidade de entre as quais o auditor determina que é necessário obter prova de auditoria.

No caso de um referencial de apresentação apropriada, a alínea (i) acima pode ser reexpressa como “pela preparação e apresentação *apropriada* das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro” ou “pela preparação de demonstrações financeiras *que dêem uma imagem verdadeira e apropriada* de acordo com o referencial de relato financeiro”.

A “premissa relacionada com as responsabilidades da gerência e, quando apropriado, dos encarregados da governação, em que assenta a condução de uma auditoria” pode também ser referida apenas como a “premissa”.

- (k) Prova de auditoria – Informação usada pelo auditor para chegar às conclusões sobre as quais se baseia a sua opinião. A prova de auditoria inclui não só a informação contida nos registos contabilísticos subjacentes às demonstrações financeiras mas também outras informações. Para efeito das ISA:
 - (i) Suficiência da prova de auditoria é a medida da quantidade da prova de auditoria. A quantidade da prova de auditoria necessária é afectada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção material e também pela qualidade de tal prova de auditoria.
 - (ii) Apropriação da prova de auditoria é a medida da qualidade da prova de auditoria, isto é, a sua relevância e a sua fiabilidade em apoio das conclusões nas quais se baseia a opinião do auditor.
- (l) Referencial de relato financeiro aplicável – Referencial de relato financeiro adoptado pela gerência e, quando apropriado, pelos encarregados da governação na preparação das demonstrações financeiras, que seja aceitável tendo em vista a natureza da entidade e o objectivo das demonstrações financeiras, ou que seja exigido por lei ou regulamento.

A expressão “referencial de apresentação apropriada” é usada para referir um referencial de relato financeiro que exige o cumprimento dos seus próprios requisitos e que:

- (i) Reconhece explícita ou implicitamente que, para conseguir uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras, pode ser necessário que a gerência faça divulgações para além das especificamente exigidas pelo referencial; ou
- (ii) Reconhece explicitamente que pode ser necessário que a gerência não aplique um requisito do referencial para conseguir uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras. Espera-se que estas situações só sejam necessárias em circunstâncias extremamente raras.

A expressão “referencial de cumprimento” é usada para referir um referencial de relato financeiro que exige o cumprimento dos seus próprios requisitos mas não contém os reconhecimentos de (i) ou (ii) acima.

- (m) Risco de auditoria – Risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas. O risco de auditoria é função dos riscos de distorção material e do risco de detecção.
- (n) Risco de detecção – O risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção que existe e que possa ser material, quer individualmente quer quando agregada a outras distorções.
- (o) Risco de distorção material – O risco de as demonstrações financeiras estarem materialmente distorcidas anteriormente à auditoria, o qual consiste de dois componentes, descritos como segue ao nível de asserção:
 - (i) Risco inerente – A susceptibilidade de uma asserção relativa a uma classe de transacções, saldo de conta ou divulgação a uma distorção que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controlos relacionados.
 - (ii) Risco de controlo – O risco de que a ocorrência de uma distorção relativa a uma classe de transacções, saldo de conta ou divulgação e que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, não seja evitada ou detectada e corrigida em tempo oportuno pelo controlo interno da entidade.

Requisitos

Requisitos Éticos Relativos a uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

14. O auditor deve cumprir os requisitos éticos relevantes, incluindo os que digam respeito à independência, com relação a trabalhos de auditoria de demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafos A14-A17)

Ceticismo Profissional

15. O auditor deve planear e executar uma auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que originaram que as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas. (Ref: Parágrafos A18-A22)

Julgamento Profissional

16. O auditor deve exercer julgamento profissional ao planear e executar uma auditoria de demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafos A23-A27)

Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada e Risco de Auditoria

17. Para obter garantia razoável de fiabilidade, o auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo e, assim, permitir ao auditor extrair conclusões razoáveis que sirvam de base para a sua opinião. (Ref: Parágrafos A28-A52)

Condução de uma Auditoria de Acordo com as ISA

Cumprimento das ISA Relevantes para a Auditoria

18. O auditor deve cumprir todas as ISA relevantes para a auditoria. Uma ISA é relevante para a auditoria quando está em vigor e as circunstâncias nela consideradas se verificam. (Ref: Parágrafos A53-A57)
19. O auditor deve compreender todo o texto de uma ISA, incluindo o seu material de aplicação e outro material explicativo, para entender os seus objectivos e aplicar de forma apropriada os seus requisitos. (Ref: Parágrafos A58-A66)
20. O auditor não deve declarar o cumprimento das ISA no seu relatório a não ser que tenha cumprido os requisitos desta ISA e de todas as outras ISA relevantes para a auditoria.

Objectivos Expostos em ISA Individuais

21. Para atingir os seus objectivos globais, o auditor deve usar os objectivos expostos nas ISA relevantes ao planear e executar a auditoria, tendo em atenção os inter-relacionamentos entre as ISA, para: (Ref: Parágrafos A67-A69)

- (a) Determinar se quaisquer procedimentos de auditoria além dos exigidos pelas ISA são necessários para prosseguir os objectivos expostos nas ISA; e (Ref: Parágrafo A70)
- (b) Verificar se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada. (Ref: Parágrafo A71)

Cumprimento dos Requisitos Relevantes

- 22. Sem prejuízo do parágrafo 23, o auditor deve cumprir todos os requisitos de uma ISA, salvo se, nas circunstâncias da auditoria:
 - (a) Toda a ISA não é relevante; ou
 - (b) O requisito não é relevante porque é condicional e a condição não existe. (Ref: Parágrafos A72-A73)
- 23. Em circunstâncias excepcionais, o auditor pode julgar necessário não aplicar um requisito relevante de uma ISA. Nessas circunstâncias, o auditor deve executar procedimentos de auditoria alternativos para alcançar o objectivo desse requisito. Espera-se que a necessidade de um auditor não aplicar um requisito relevante só ocorra quando o requisito é relativo a um procedimento específico a ser executado e, nas circunstâncias específicas da auditoria, esse procedimento seria ineficaz para atingir o objectivo do requisito. (Ref: Parágrafo A74)

Não Consecução de um Objectivo

- 24. Se um objectivo de uma ISA relevante não puder ser atingido, o auditor deve avaliar se isso o impede de atingir os objectivos gerais do auditor e, por conseguinte, exige que, de acordo com as ISA, modifique a sua opinião ou renuncie ao trabalho (quando a renúncia for possível segundo lei ou regulamento aplicável). A não consecução de um objectivo representa uma matéria significativa, que exige documentação de acordo com a ISA 230.⁴ (Ref: Parágrafos A75–A76)

⁴ ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafo 8(c)

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

Âmbito da Auditoria (Ref: Parágrafo 3)

- A1. A opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras aborda a questão de as demonstrações financeiras estarem ou não preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. Tal opinião é comum a todas as auditorias de demonstrações financeiras. Assim, a opinião do auditor não assegura, por exemplo, a viabilidade futura da entidade nem a eficiência ou eficácia com que a gerência conduziu os negócios da entidade. Em algumas jurisdições, porém, a lei ou regulamento aplicável pode exigir que os auditores dêem opiniões sobre outras matérias específicas, tais como a eficácia do controlo interno ou a consistência de um relatório da gerência com as demonstrações financeiras. Embora as ISA incluam requisitos e orientação em relação a tais matérias na medida em que são relevantes para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, é exigido ao auditor que execute trabalho adicional caso tenha responsabilidades adicionais para emitir tais opiniões.

Preparação das Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 4)

- A2. A lei ou regulamento pode estabelecer as responsabilidades da gerência e, quando apropriado, dos encarregados da governação em relação ao relato financeiro. Porém, a extensão destas responsabilidades, ou a maneira como são descritas, pode diferir de uma jurisdição para outra. Apesar destas diferenças, uma auditoria de acordo com as ISA é conduzida na premissa de que a gerência e, quando apropriado, os encarregados da governação reconheceram e compreenderam que têm responsabilidade:

- (a) Pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, incluindo, quando relevante, a sua apresentação apropriada;
- (b) Pelo controlo interno que a gerência e, quando apropriado, os encarregados da governação, determinam ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou a erro; e
- (c) Por proporcionar ao auditor:
 - (i) Acesso a toda a informação de que a gerência e, quando apropriado, os encarregados da governação tenham conhecimento e que seja relevante para a preparação das demonstrações financeiras, tais como registos, documentação e outras matérias;

- (ii) Informação adicional que o auditor possa pedir à gerência e, quando apropriado, aos encarregados da governação para efeitos da auditoria; e
- (iii) Acesso sem restrições às pessoas da entidade das quais o auditor determina que é necessário obter prova de auditoria.

A3. A preparação das demonstrações financeiras pela gerência e, quando apropriado, pelos encarregados da governação exige:

- A identificação do referencial de relato financeiro aplicável, no contexto de quaisquer leis ou regulamentos relevantes.
- A preparação das demonstrações financeiras de acordo com esse referencial.
- A inclusão de uma descrição adequada desse referencial nas demonstrações financeiras.

A preparação das demonstrações financeiras exige que a gerência exerça julgamento ao efectuar estimativas contabilísticas que sejam razoáveis nas circunstâncias e que seleccione e aplique políticas contabilísticas apropriadas. Estes julgamentos são feitos no contexto do referencial de relato financeiro aplicável.

A4. As demonstrações financeiras podem ser preparadas de acordo com um referencial de relato financeiro concebido para satisfazer:

- As necessidades comuns de informação de um conjunto alargado de utentes (i.e., “demonstrações financeiras com finalidade geral”); ou
- As necessidades de informação financeira de utentes específicos (i.e., “demonstrações financeiras com finalidade especial”).

A5. O referencial de relato financeiro aplicável compreende geralmente normas de relato financeiro estabelecidas por uma organização autorizada ou reconhecida de emissão de normas ou requisitos exigidos por lei ou regulamentos. Em alguns casos, o referencial de relato financeiro pode abranger não só normas de relato financeiro estabelecidas por uma organização autorizada ou reconhecida de emissão de normas, mas também normas exigidas por lei ou regulamentos. Outras fontes podem proporcionar orientação na aplicação do referencial de relato financeiro aplicável. Em alguns casos, o referencial de relato financeiro aplicável pode abranger estas fontes, ou pode mesmo consistir apenas de tais fontes. Estas outras fontes podem incluir:

- O ambiente legal e ético, incluindo estatutos, regulamentos, decisões judiciais e obrigações éticas profissionais relativas a matérias contabilísticas;

- Interpretações contabilísticas publicadas de autoridade diversa, emitidas por organizações emissoras de normas, organizações profissionais ou entidades reguladoras;
- Opiniões publicadas de autoridade diversa sobre assuntos emergentes de contabilidade provenientes de organizações emissoras de normas, organizações profissionais ou entidades reguladoras;
- Práticas gerais e sectoriais amplamente reconhecidas e predominantes; e
- Literatura contabilística.

Quando existirem conflitos entre o referencial de relato financeiro e as fontes de onde pode ser obtida orientação para a sua aplicação, ou entre as fontes que compreendem o referencial de relato financeiro, prevalece a fonte com a mais alta autoridade.

- A6. Os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável determinam a forma e o conteúdo das demonstrações financeiras. Embora o referencial possa não especificar como contabilizar ou divulgar todas as transacções ou acontecimentos, geralmente incorpora princípios suficientemente vastos que podem servir de base para o desenvolvimento e aplicação de políticas contabilísticas consistentes com os conceitos subjacentes aos requisitos do referencial.
- A7. Alguns referenciais de relato financeiro são referenciais de apresentação apropriada, enquanto outros são referenciais de cumprimento. Os referenciais de relato financeiro que abrangem principalmente as normas de relato financeiro estabelecidas por uma organização autorizada ou reconhecida para promulgar normas a utilizar por entidades na preparação de demonstrações financeiras com finalidade geral são muitas vezes concebidos para garantir uma apresentação apropriada, como acontece por exemplo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB).
- A8. Os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável também determinam o que constitui um conjunto completo de demonstrações financeiras. Para alguns referenciais de relato financeiro, as demonstrações financeiras destinam-se a proporcionar informação acerca da posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa de uma entidade. Para estes referenciais, um conjunto completo incluiria um balanço, uma demonstração dos resultados, uma demonstração de alterações no capital próprio, uma demonstração dos fluxos de caixa e as respectivas notas. Para outros referenciais, uma única demonstração financeira e as respectivas notas podem constituir um conjunto completo de demonstrações financeiras:
- Por exemplo, a Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público (IPSAS), *Relato Financeiro Segundo o Regime de Contabilidade de Caixa*, emitida pelo International Accounting Public

Sector Standards Board, dispõe que a principal demonstração financeira é uma demonstração de recebimentos e pagamentos de caixa quando uma entidade do sector público prepara as suas demonstrações financeiras de acordo com essa IPSAS.

- Outros exemplos de uma única demonstração financeira, cada uma das quais incluiria as respectivas notas, são:
 - Balanço.
 - Demonstração dos resultados ou demonstração de actividades.
 - Demonstração de resultados transitados.
 - Demonstração de fluxos de caixa.
 - Demonstração de activos e passivos que não inclui o capital próprio dos proprietários.
 - Demonstração de alterações no capital próprio dos proprietários.
 - Demonstração de réditos e de gastos.
 - Demonstração de actividades por linhas de produtos.

A9. A ISA 210 estabelece requisitos e dá orientação sobre a determinação da aceitabilidade do referencial de relato financeiro aplicável.⁵ A ISA 800 aborda considerações especiais quando as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com um referencial com finalidade especial.⁶

A10. Devido à importância da premissa para a condução de uma auditoria, exige-se que o auditor obtenha o acordo da gerência e, quando apropriado, dos encarregados da governação de que reconhecem e compreendem que têm as responsabilidades estabelecidas no parágrafo A2, como pré-condição para aceitar o trabalho de auditoria.⁷

Considerações Específicas para Auditorias no Sector Público

A11. Os mandatos para auditorias das demonstrações financeiras de entidades do sector público podem ser mais vastos que os de outras entidades. Consequentemente, a premissa relativa às responsabilidades da gerência, sobre a qual assenta a condução de uma auditoria das demonstrações financeiras de uma entidade do sector público, pode incluir responsabilidades adicionais, tal

⁵ ISA 210, *Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria*, parágrafo 6(a)

⁶ ISA 800, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais com Finalidade Especial*, parágrafo 8

⁷ ISA 210, parágrafo 6(b)

como a responsabilidade pela execução de transacções e acontecimentos de acordo com a lei, regulamento ou outra autoridade.⁸

Forma da Opinião do Auditor (Ref: Parágrafo 8)

- A12. A opinião expressa pelo auditor é sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. A forma da opinião do auditor dependerá, porém, do referencial de relato financeiro aplicável e de qualquer lei ou regulamento aplicável. A maior parte dos referenciais de relato financeiro inclui requisitos relativos à apresentação das demonstrações financeiras; para tais referenciais, a *preparação* das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável inclui a *apresentação*.
- A13. Quando o referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de apresentação apropriada, como é geralmente o caso das demonstrações financeiras com finalidade geral, a opinião exigida pelas ISA é sobre se as demonstrações financeiras estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, ou dão uma imagem verdadeira e apropriada. Quando o referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de cumprimento, a opinião exigida é sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com o referencial. Salvo se especificamente declarado de forma diferente, as referências nas ISA à opinião do auditor cobrem ambas as formas de opinião.

Requisitos Éticos Relativos a uma Auditoria de Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 14)

- A14. O auditor está sujeito a requisitos éticos relevantes, incluindo os que dizem respeito à independência, em relação aos trabalhos de auditoria de demonstrações financeiras. Os requisitos éticos relevantes compreendem geralmente as Partes A e B do *Código de Ética dos Profissionais de Contabilidade e Auditoria* (o Código do IESBA) emitido pelo International Ethics Standard Board for Accountants relativos a uma auditoria de demonstrações financeiras, juntamente com os requisitos nacionais que sejam mais restritivos.
- A15. A Parte A do Código do IESBA estabelece os princípios fundamentais de ética profissional relevantes para o auditor ao conduzir uma auditoria de demonstrações financeiras e proporciona uma estrutura conceptual para aplicar esses princípios. Os princípios fundamentais que o Código do IESBA exige que o auditor cumpra são:
- (a) Integridade;

⁸ See paragraph A57.

- (b) Objectividade;
- (c) Competência e zelo profissional;
- (d) Confidencialidade; e
- (e) Comportamento profissional.

A Parte B do Código do IESBA ilustra como o referencial deve ser aplicado em situações específicas.

- A16. No caso de um trabalho de auditoria, é do interesse público e, por conseguinte, exigido pelo Código do IESBA, que o auditor seja independente da entidade sujeita a auditoria. O Código do IESBA descreve a independência como compreendendo não só a independência da mente como a independência na aparência. A independência do auditor em relação à entidade salvaguarda a sua capacidade para formar uma opinião de auditoria sem ser afectado por influências que possam comprometer essa opinião. A independência aumenta a capacidade do auditor para agir com integridade, ser objectivo e manter uma atitude de ceticismo profissional.
- A17. A Norma Internacional de Controlo de Qualidade (ISQC) 1,⁹ ou os requisitos nacionais que sejam pelo menos tão exigentes,¹⁰ tratam das responsabilidades da firma em estabelecer e manter o seu sistema de controlo de qualidade para trabalhos de auditoria. A ISQC 1 estabelece as responsabilidades da firma em estabelecer políticas e procedimentos concebidos para lhe proporcionarem garantia razoável de fiabilidade de que a firma e o seu pessoal cumprem os requisitos éticos relevantes, incluindo os que dizem respeito à independência.¹¹ A ISA 220 estabelece as responsabilidades do sócio responsável pelo trabalho no que respeita aos requisitos éticos relevantes. Estas incluem permanecer alerta, por meio da observação e das indagações necessárias, para ter evidência de incumprimento de requisitos éticos relevantes por membros da equipa do trabalho, determinar a acção apropriada se tomar conhecimento de matérias que indiquem que membros da equipa de trabalho não cumpriram requisitos éticos relevantes e formar uma conclusão sobre o cumprimento dos requisitos de independência que se apliquem ao trabalho de auditoria.¹² A ISA 220 reconhece que a equipa de trabalho tem o direito de confiar no sistema de controlo de qualidade da firma para satisfazer as suas responsabilidades com respeito a procedimentos de controlo de qualidade aplicáveis ao trabalho de auditoria

⁹ ISQC 1, *Controlo de Qualidade para Firmas que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras, e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*

¹⁰ ISA 220, *Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*, parágrafo 2

¹¹ ISQC 1, parágrafos 20–25

¹² ISA 220, parágrafos 9–12

individual, a menos que a informação prestada pela firma ou outras partes sugira o contrário.

Cepticismo Profissional (Ref: Parágrafo 15)

A18. O cepticismo profissional inclui estar alerta para, por exemplo:

- Prova de auditoria que contradiga outra prova de auditoria obtida.
- Informação que ponha em causa a fiabilidade de documentos e de respostas a indagações a serem usados como prova de auditoria.
- Condições que indiquem possível fraude.
- Circunstâncias que sugiram a necessidade de procedimentos de auditoria adicionais, para além dos exigidos pelas ISA.

A19. É necessário manter o cepticismo profissional durante toda a auditoria se o auditor quiser, por exemplo, reduzir os riscos de:

- Não dar conta de circunstâncias não usuais.
- Generalizar em excesso quando extrai conclusões de observações de auditoria.
- Usar pressupostos não apropriados ao determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria e ao avaliar os respectivos resultados.

A20. O cepticismo profissional é necessário para a avaliação crítica da prova de auditoria. Isto inclui questionar as provas de auditoria contraditórias e a fiabilidade de documentos e respostas a indagações e de outras informações obtidas da gerência e dos encarregados da governação. Também inclui a consideração da suficiência e apropriação da prova de auditoria obtida à luz das circunstâncias, como, por exemplo, no caso em que existem factores de risco de fraude e em que um único documento, de uma natureza que seja susceptível de fraude, é a única prova de suporte para uma quantia material da demonstração financeira.

A21. O auditor pode aceitar registos e documentos como genuínos, salvo se tiver razões para acreditar no contrário. Apesar disso, exige-se que o auditor considere a fiabilidade da informação a ser usada como prova de auditoria.¹³ Em caso de dúvida acerca da fiabilidade da informação ou de indicações de possível fraude (por exemplo, se houver condições identificadas durante a auditoria que levem o auditor a acreditar que um documento pode não ser autêntico ou que os termos de um documento podem ter sido falsificados), as ISA exigem que o auditor aprofunde a

¹³ ISA 500, *Prova de Auditoria*, parágrafos 7–9

sua investigação e determine que modificações ou adições são necessárias aos procedimentos de auditoria para resolver o assunto.¹⁴

- A22. Não se espera que o auditor descure a experiência passada da honestidade e integridade da gerência da entidade e dos encarregados da governação. Apesar disso, a crença de que a gerência e os encarregados da governação são honestos e íntegros não liberta o auditor da necessidade de manter cepticismo profissional nem permite que o auditor se contente com uma prova de auditoria menos persuasiva para obter garantia razoável de fiabilidade.

Julgamento Profissional (Ref: Parágrafo 16)

- A23. O julgamento profissional é essencial para a adequada condução de uma auditoria. Isto porque a interpretação dos requisitos éticos relevantes e das ISA e as decisões fundamentadas exigidas durante a auditoria não podem ser feitas sem a aplicação de conhecimentos e experiência relevantes aos factos e circunstâncias. O julgamento profissional é necessário em particular no que respeita a decisões sobre:
- A materialidade e o risco de auditoria.
 - A natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria usados para satisfazer os requisitos das ISA e recolher prova de auditoria.
 - A verificação de que foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada e da necessidade de fazer mais alguma coisa para atingir os objectivos das ISA e, assim, os objectivos gerais do auditor.
 - A avaliação dos julgamentos efectuados pela gerência na aplicação pela entidade do referencial de relato financeiro aplicável.
 - A elaboração de conclusões baseadas na prova de auditoria obtida, como, por exemplo, a avaliação da razoabilidade das estimativas feitas pela gerência na preparação das demonstrações financeiras.
- A24. A característica distintiva do julgamento profissional que se espera de um auditor é que este é exercido por um auditor cuja formação, conhecimentos e experiência contribuam para desenvolver as competências necessárias para chegar a julgamentos razoáveis.
- A25. O exercício de julgamento profissional em qualquer caso particular baseia-se nos factos e circunstâncias que sejam conhecidos do auditor. As consultas sobre matérias difíceis ou contenciosas no decurso da auditoria, não só dentro da equipa de trabalho mas também entre a equipa de trabalho e outros ao nível

¹⁴ ISA 240, parágrafo 13; ISA 500, parágrafo 11; ISA 505, *Confirmações Externas*, parágrafos 10–11, e 16

apropriado dentro ou fora da firma, tal como exigido pela ISA 220,¹⁵ ajudam o auditor a fazer julgamentos fundamentados e razoáveis.

- A26. O julgamento profissional pode ser avaliado verificando se reflecte uma aplicação competente dos princípios de auditoria e de contabilidade e se é apropriado à luz dos factos e circunstâncias que eram conhecidos do auditor à data do seu relatório e consistente com esses factos e circunstâncias.
- A27. O julgamento profissional deve ser exercido ao longo da auditoria. Também deve ser apropriadamente documentado. A este respeito, exige-se que o auditor prepare documentação de auditoria suficiente para habilitar um auditor experiente, que não tenha prévia ligação com a auditoria, a compreender os julgamentos profissionais significativos feitos para atingir as conclusões sobre matérias significativas que surgiram durante a auditoria.¹⁶ O julgamento profissional não deve ser usado como justificação para decisões que não sejam suportadas pelos factos e circunstâncias do trabalho ou por prova de auditoria suficiente e apropriada.

Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada e Risco de Auditoria (Ref: Parágrafos 5 and 17)

Suficiência e Apropriação da Prova de Auditoria

- A28. A prova de auditoria é necessária para suportar a opinião e o relatório do auditor. É por natureza cumulativa e é principalmente obtida a partir de procedimentos de auditoria executados no seu decurso. Pode, contudo, incluir também informação obtida de outras fontes tais como auditorias anteriores (contanto que o auditor determine se ocorreram alterações desde a auditoria anterior que possam afectar a sua relevância para a auditoria corrente¹⁷) ou os procedimentos de controlo de qualidade de uma firma em relação à aceitação e continuação do relacionamento com os clientes. Para além de outras fontes dentro e fora da entidade, os registos contabilísticos da entidade são uma fonte importante de prova de auditoria. A informação que pode ser usada como prova de auditoria pode também ter sido preparada por um perito empregado da, ou contratado pela, entidade. A prova de auditoria compreende não só informação que suporta e corrobora as asserções da gerência, mas também qualquer informação que contradiga tais asserções. Adicionalmente, em alguns casos, a ausência de informação (por exemplo, a recusa da gerência em proporcionar uma declaração que lhe foi pedida) é usada pelo auditor e, por isso, também constitui prova de auditoria. A maior parte do trabalho

¹⁵ ISA 220, paragraph 18

¹⁶ ISA 230, parágrafo 8

¹⁷ ISA 315, *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*, parágrafo 9

- do auditor na formação da sua opinião consiste em obter e avaliar prova de auditoria.
- A29. A suficiência e a apropriação da prova de auditoria estão inter-relacionadas. A suficiência é a medida da quantidade da prova de auditoria. A quantidade da prova de auditoria necessária é afectada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção (quanto mais altos os riscos avaliados, mais prova de auditoria será provavelmente necessária) e também pela qualidade de tal prova de auditoria (quanto mais elevada for a qualidade, menos prova poderá ser necessária). A obtenção de mais prova de auditoria pode, contudo, não compensar a sua baixa qualidade.
- A30. A apropriação é a medida da qualidade da prova de auditoria, isto é, a sua relevância e a sua fiabilidade em proporcionar suporte para as conclusões nas quais se baseia a opinião do auditor. A fiabilidade da prova é influenciada pela sua fonte e pela sua natureza e depende das circunstâncias específicas em que é obtida.
- A31. Se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo e, assim, habilitar o auditor a tirar conclusões nas quais possa basear a sua opinião, é uma questão de julgamento profissional. A ISA 500 e outras ISA relevantes estabelecem requisitos adicionais e proporcionam mais orientação aplicável durante a auditoria no que diz respeito às considerações do auditor para obter prova de auditoria suficiente e apropriada.

Risco de Auditoria

- A32. O risco de auditoria é função dos riscos de distorção material e do risco de detecção. A avaliação dos riscos é baseada em procedimentos de auditoria para obter a informação necessária para essa finalidade e na prova obtida no decurso da auditoria. A avaliação dos riscos é uma questão de julgamento profissional e não é uma questão de capacidade de mensuração precisa.
- A33. Para efeito das ISA, o risco de auditoria não inclui o risco de o auditor poder expressar uma opinião de que as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas quando não o estão. Este risco é geralmente insignificante. Além do mais, o risco de auditoria é um termo técnico relacionado com o processo de auditoria, não se referindo aos riscos de negócio do auditor, tais como perdas proveniente de litígio, publicidade adversa ou outros acontecimentos que surjam associados à auditoria de demonstrações financeiras.

Riscos de Distorção Material

- A34. Os riscos de distorção material podem existir a dois níveis:
- Ao nível global das demonstrações financeiras; e

- Ao nível de asserção para classes de transacções, saldos de contas e divulgações.
- A35. Os riscos de distorção material ao nível global das demonstrações financeiras referem-se aos riscos de distorção material que se relacionam de forma profunda com as demonstrações financeiras como um todo e podem afectar muitas asserções.
- A36. Os riscos de distorção material ao nível de asserção são avaliados a fim de determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais necessários para obter prova de auditoria suficiente e apropriada. Esta prova habilita o auditor a expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras com um nível de risco de auditoria aceitavelmente baixo. Os auditores utilizam várias abordagens para cumprir o objectivo de avaliar os riscos de distorção material. Por exemplo, o auditor pode fazer uso de um modelo que expresse o relacionamento global dos componentes do risco de auditoria em termos matemáticos para chegar a um nível aceitável de risco de detecção. Alguns auditores acham tal modelo útil quando planeiam procedimentos de auditoria.
- A37. Os riscos de distorção material ao nível de asserção têm dois componentes: risco inerente e risco de controlo. O risco inerente e o risco de controlo são riscos da entidade e existem independentemente do risco de auditoria das demonstrações financeiras.
- A38. O risco inerente é mais elevado para algumas asserções e respectivas classes de transacções, saldos de contas, e divulgações do que para outras. Por exemplo, pode ser mais elevado para cálculos complexos ou para contas que consistam de quantias derivadas de estimativas contabilísticas sujeitas a uma incerteza significativa de estimação. As circunstâncias externas que dão origem a riscos de negócio podem também influenciar o risco inerente. Por exemplo, desenvolvimentos tecnológicos podem tornar um dado produto obsoleto, fazendo com que os inventários fiquem mais susceptíveis a sobrevalorização. Certos factores da entidade e do seu ambiente que se relacionam com várias ou todas as classes de transacções, saldos de contas ou divulgações podem também influenciar o risco inerente a uma asserção específica. Tais factores podem incluir, por exemplo, uma insuficiência de fundo de maneio para continuar as operações ou uma indústria em declínio, caracterizada por um grande número de falências.
- A39. O risco de controlo é função da eficácia da concepção, implementação e manutenção do controlo interno aplicado pela gerência para tratar os riscos identificados que ameacem a consecução dos objectivos da entidade relevantes para a preparação das respectivas demonstrações financeiras. Devido às suas limitações inerentes, porém, o controlo interno, não importa se bem ou mal concebido e operado, só pode reduzir, mas não eliminar, os riscos de distorção material. Estas limitações incluem, por exemplo, a possibilidade de erros ou falhas humanas ou de os controlos serem evitados por via de conluio ou por

derrogação não apropriada da gerência. Consequentemente, existirá sempre algum risco de controlo. As ISA proporcionam as condições pelas quais se exige que o auditor teste, ou possa escolher testar, a eficácia operacional dos controlos na determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos substantivos a executar.¹⁸

- A40. As ISA não se referem geralmente ao risco inerente e ao risco de controlo separadamente, mas antes a uma avaliação combinada dos “riscos de distorção material”. Porém, o auditor pode fazer avaliações separadas ou combinadas do risco inerente e de controlo, em função das técnicas ou metodologias de auditoria preferidas e de considerações práticas. A avaliação dos riscos de distorção material pode ser expressa em termos quantitativos, como percentagens, ou em termos não quantitativos. Em qualquer caso, a necessidade de o auditor proceder a avaliações apropriadas do risco é mais importante do que as diferentes abordagens pelas quais essas avaliações podem ser feitas.
- A41. A ISA 315 estabelece os requisitos e proporciona orientação na identificação e avaliação dos riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e ao nível da asserção.

Risco de Detecção

- A42. Para um dado nível de risco de auditoria, o nível aceitável de risco de detecção é inversamente proporcional aos riscos avaliados de distorção material ao nível da asserção. Por exemplo, quanto maiores são os riscos de distorção material que o auditor crê existirem, menor é o risco de detecção que deve ser aceite e, consequentemente, mais persuasiva deverá ser a prova de auditoria exigida pelo auditor.
- A43. O risco de detecção relaciona-se com a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos do auditor que são por ele determinados para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo. É portanto função da eficácia de um procedimento de auditoria e da sua aplicação pelo auditor. Matérias como:
- planeamento adequado;
 - correcta afectação de pessoal à equipa de trabalho;
 - aplicação de cepticismo profissional; e
 - supervisão e revisão do trabalho de auditoria executado,
- ajudam a aumentar a eficácia de um procedimento de auditoria e da sua aplicação e a reduzir a possibilidade de um auditor poder seleccionar um procedimento de auditoria não apropriado, aplicar mal um procedimento de auditoria apropriado ou interpretar mal os resultados da auditoria.

¹⁸ ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*, parágrafos 7–17

- A44. A ISA 300¹⁹ e a ISA 330 estabelecem requisitos e proporcionam orientação quanto ao planeamento de uma auditoria de demonstrações financeiras e às respostas do auditor aos riscos avaliados. O risco de detecção, contudo, só pode ser reduzido, mas não eliminado, dadas as limitações inerentes de uma auditoria. Consequentemente, existirá sempre algum risco de detecção.

Limitações Inerentes a uma Auditoria

- A45. Não se espera, nem tal é possível, que o auditor reduza o risco de auditoria a zero, pelo que o auditor nunca pode obter segurança absoluta de que as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material devido a fraude ou a erro. A razão são as limitações inerentes a uma auditoria, que resultam do facto de a maior parte da prova de auditoria sobre a qual o auditor tira conclusões e baseia a sua opinião ser persuasiva e não conclusiva. As limitações inerentes a uma auditoria provêm:

- Da natureza do relato financeiro;
- Da natureza dos procedimentos de auditoria; e
- Da necessidade de a auditoria ser conduzida num período razoável de tempo e a um custo razoável.

Natureza do Relato Financeiro

- A46. A preparação de demonstrações financeiras envolve julgamento da gerência na aplicação dos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável aos factos e circunstâncias da entidade. Além disso, muitos itens das demonstrações financeiras envolvem decisões ou avaliações subjectivas ou um determinado grau de incerteza, podendo existir uma variedade de interpretações ou julgamentos aceitáveis. Consequentemente, alguns itens das demonstrações financeiras estão sujeitos a um nível inerente de variabilidade que não pode ser eliminado pela aplicação de procedimentos de auditoria adicionais. Por exemplo, tal é muitas vezes o caso no que respeita a determinadas estimativas contabilísticas. Apesar de tudo, as ISA exigem que o auditor considere especificamente se as estimativas contabilísticas são razoáveis no contexto do referencial de relato financeiro aplicável e respectivas divulgações e analise também os aspectos qualitativos das práticas contabilísticas da entidade, incluindo indicadores de possíveis faltas de isenção nos julgamentos da gerência.²⁰

¹⁹ ISA 300, *Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*

²⁰ ISA 540, *Auditar Estimativas Contabilísticas, Incluindo Estimativas Contabilísticas de Justo Valor, e Respectivas Divulgações*, e ISA 700, *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, parágrafo 12

Natureza dos Procedimentos de Auditoria

A47. A capacidade do auditor para obter prova de auditoria tem limitações práticas e legais. Por exemplo:

- É possível que a gerência ou outros não proporcionem, intencionalmente ou não, a informação completa relevante para a preparação das demonstrações financeiras ou que seja pedida pelo auditor. Consequentemente, o auditor não pode estar certo da plenitude da informação, mesmo que tenha executado procedimentos de auditoria para obter garantia de que foi obtida toda a informação relevante.
- A fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados concebidos para a esconder. Assim, os procedimentos de auditoria utilizados para recolher prova de auditoria podem ser ineficazes para detectar uma distorção intencional que envolva, por exemplo, conluio para falsificar documentação que faça com que o auditor creia que a prova de auditoria é válida quando não o é. O auditor não está treinado para ser um perito, nem se espera que o seja, na autenticação de documentos.
- Uma auditoria não é uma investigação oficial sobre alegados actos repreensíveis. Consequentemente, o auditor não recebe poderes legais específicos, tal como o poder de busca, que poderiam ser necessários para tal investigação.

Oportunidade do Relato Financeiro e Equilíbrio entre Benefício e Custo

A48. A questão da dificuldade, do tempo ou do custo envolvido não é por si só uma base válida para o auditor omitir um procedimento de auditoria relativamente ao qual não existe alternativa ou para se dar por satisfeito com prova de auditoria que é menos do que persuasiva. O planeamento apropriado ajuda a garantir a disponibilidade de tempo e recursos suficientes para a condução da auditoria. Não obstante, a relevância da informação e, assim, o seu valor, tende a diminuir ao longo do tempo, existindo um equilíbrio que se procura entre a fiabilidade da informação e o seu custo. Isto é reconhecido em determinados referenciais de relato financeiro (ver, por exemplo, o *Referencial para a Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras* do IASB). Assim, existe uma expectativa por parte dos utentes das demonstrações financeiras de que o auditor formará uma opinião sobre as demonstrações financeiras num período razoável de tempo e a um custo razoável, reconhecendo que é impraticável tratar toda a informação que possa existir ou abordar todas as matérias exaustivamente no pressuposto de que a informação está errada ou é fraudulenta até prova em contrário.

A49. Consequentemente, é necessário que o auditor:

- Planeie a auditoria de forma que seja executada eficazmente;

- Direcione o seu esforço de auditoria para áreas em que os riscos de distorção material devido a erro ou fraude sejam mais elevados, direccionando portanto um esforço menor para outras áreas; e
- Use testes e outros meios para examinar as populações quanto a distorções.

A50. À luz das abordagens descritas no parágrafo A49, as ISA contêm requisitos para o planeamento e execução da auditoria e exigem, nomeadamente, que o auditor:

- Tenha uma base para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e ao nível da asserção, executando procedimentos de avaliação do risco e actividades conexas;²¹ e
- Use testes e outros meios para examinar populações de uma maneira que proporcione uma base razoável para o auditor extrair conclusões acerca da população.²²

Outras Matérias que Afectam as Limitações Inerentes a uma Auditoria

A51. No caso de determinadas asserções ou de assuntos em causa, os efeitos potenciais das limitações inerentes à capacidade do auditor para detectar distorções materiais são particularmente significativas. Tais asserções ou assuntos incluem:

- Fraude, particularmente a fraude que envolve a gerência de topo ou conluio. Para mais informações, ver a ISA 240.
- Existência e plenitude de relacionamentos e de transacções com partes relacionadas. Para mais informações, ver a ISA 550²³.
- Incumprimento de leis e regulamentos. Para mais informações, ver a ISA 250²⁴.
- Acontecimentos ou condições futuros que ameacem a continuidade de uma entidade. Para mais informações, ver a ISA 570²⁵.

As ISA relevantes identificam procedimentos de auditoria específicos para ajudar a mitigar o efeito das limitações inerentes.

²¹ ISA 315, parágrafos 5–10

²² ISA 330; ISA 500; ISA 520, *Procedimentos Analíticos*; ISA 530, *Amostragem de Auditoria*

²³ ISA 550, *Partes Relacionadas*

²⁴ ISA 250, *Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*

²⁵ ISA 570, *Continuidade*

- A52. Dadas as limitações inerentes de uma auditoria, existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais das demonstrações financeiras possam não ser detectadas, mesmo que a auditoria seja devidamente planeada e executada de acordo com as ISA. Consequentemente, a descoberta subsequente de uma distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude ou erro não indicia, por si só, uma falha na condução de uma auditoria de acordo com as ISA. Porém, as limitações inerentes a uma auditoria não são justificação para o auditor se dar por satisfeito com prova de auditoria que não seja persuasiva. A decisão sobre se o auditor executou uma auditoria de acordo com as ISA é determinada pelos procedimentos de auditoria executados nas circunstâncias, pela suficiência e apropriação da prova de auditoria obtida em consequência dos mesmos e pela adequação do relatório do auditor baseado na avaliação dessa prova à luz dos objectivos gerais do auditor.

Condução de uma Auditoria de Acordo com as ISA

Natureza das ISA (Ref: Parágrafo 18)

- A53. As ISA, tomadas em conjunto, proporcionam normas para o trabalho do auditor na consecução dos seus objectivos gerais. As ISA abordam as responsabilidades gerais do auditor, bem como as considerações adicionais do auditor relevantes para a aplicação dessas responsabilidades a assuntos específicos.
- A54. O âmbito, data de entrada em vigor e qualquer limitação específica da aplicabilidade de uma determinada ISA são claramente especificados na mesma. Salvo disposição em contrário no próprio texto de uma ISA, permite-se que o auditor a aplique antes da data de entrada em vigor nela especificada.
- A55. Ao executar uma auditoria, pode ser exigido ao auditor que cumpra requisitos legais ou regulamentares adicionais aos das ISA. As ISA não se sobrepõem às leis e regulamentos que regem uma auditoria de demonstrações financeiras. Se essas leis e regulamentos diferirem das ISA, uma auditoria conduzida apenas de acordo com as leis ou regulamentos não cumprirá automaticamente as ISA.
- A56. O auditor pode também conduzir a auditoria não só de acordo com as ISA mas também com as normas de auditoria de uma jurisdição ou país específicos. Nestes casos, além de cumprir com cada uma das ISA relevantes para a auditoria, pode ser necessário que o auditor execute procedimentos de auditoria adicionais a fim de cumprir com as normas relevantes dessa jurisdição ou desse país.

Considerações Específicas para Auditorias no Sector Público

- A57. As ISA são relevantes para trabalhos do sector público. As responsabilidades do auditor do sector público podem, porém, ser afectadas pelo mandato de auditoria ou por obrigações das entidades do sector público decorrentes de lei, regulamento ou de outra autoridade (tal como directivas ministeriais, requisitos

da política governamental ou resoluções da legislatura), que podem abranger um âmbito mais vasto do que uma auditoria de demonstrações financeiras de acordo com as ISA. Estas responsabilidades adicionais não são abordadas nas ISA. Poderão ser abordadas nas tomadas de posição da International Organization of Supreme Audit Institutions ou de organismos emissores de normas nacionais, ou em orientações desenvolvidas por agências governamentais de auditoria.

Conteúdo das ISA (Ref: Parágrafo 19)

- A58. Além dos objectivos e requisitos (os requisitos são expressos nas ISA usando o termo “deve”), uma ISA contém orientações, sob a forma de material de aplicação e outro material explicativo. Pode também conter material introdutório, que dá o contexto relevante para a compreensão apropriada da ISA, e definições. Por isso, todo o texto da ISA é relevante para a compreensão dos objectivos nela expostos e para a devida aplicação dos seus requisitos.
- A59. Quando necessário, o material de aplicação e outro material explicativo proporciona explicações adicionais sobre os requisitos de uma ISA e dá orientação para a sua aplicação. Em particular, pode:
- Explicar mais precisamente o que um requisito significa ou o que se destina a cobrir.
 - Incluir exemplos de procedimentos que possam ser apropriados nas circunstâncias.

Embora tal orientação não imponha por si um requisito, é relevante para a apropriada aplicação dos requisitos de uma ISA. O material de aplicação e outro material explicativo pode também proporcionar informação de base sobre as matérias tratadas numa ISA.

- A60. Os apêndices fazem parte do material de aplicação e outro material explicativo. A finalidade e o uso pretendido de um apêndice são explicados no corpo da respectiva ISA ou no título e introdução do próprio apêndice.
- A61. O material introdutório pode incluir, conforme necessário, explicações sobre:
- A finalidade e âmbito da ISA, incluindo a forma como se relaciona com outras ISA.
 - O assunto em causa da ISA.
 - As responsabilidades respectivas do auditor e de outros em relação ao assunto em causa da ISA.
 - O contexto em que a ISA é definida.
- A62. Uma ISA pode incluir, numa secção separada com o título “Definições”, uma descrição dos significados atribuídos a determinados termos para efeito das ISA.

Estas definições são dadas para ajudar a aplicar e interpretar consistentemente as ISA e não pretendem sobrepor-se a definições que possam ser estabelecidas para outra finalidade, quer na lei, quer em regulamentação quer de qualquer outra forma. Salvo indicação em contrário, esses termos terão o mesmo significado em todas as ISA. O Glossário relativo às Normas Internacionais emitidas pelo International Auditing and Assurance Standards Board no *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados* publicado pela IFAC contém uma lista completa de termos definidos nas ISA. Também inclui descrições de outros termos previstos nas ISA, para ajudar a uma interpretação e tradução comuns e consistente.

- A63. Sempre que apropriado, o material de aplicação e outro material explicativo de uma ISA incluem considerações adicionais específicas às auditorias de pequenas entidades e de entidades do sector público. Estas considerações adicionais ajudam a aplicar os requisitos da ISA na auditoria de tais entidades. Porém, não limitam ou reduzem a responsabilidade do auditor quanto à aplicação e cumprimento dos requisitos das ISA.

Considerações específicas para Pequenas Entidades

- A64. Para a especificação das considerações adicionais para auditorias de pequenas entidades, “pequena entidade” refere-se a uma entidade que possui tipicamente, entre outras, as seguintes características qualitativas:
- (a) Concentração da propriedade e gerência num pequeno número de indivíduos (muitas vezes um único indivíduo – quer seja uma pessoa singular quer seja uma outra empresa que detém a entidade, desde que o detentor tenha as características qualitativas relevantes); e
 - (b) Uma ou mais das seguintes:
 - (i) Transacções lineares ou pouco complexas;
 - (ii) Escrituração simples;
 - (iii) Poucas linhas de negócio e poucos produtos dentro das linhas de negócio;
 - (iv) Poucos controlos internos;
 - (v) Poucos níveis de gerência com responsabilidade por uma vasta gama de controlos; ou
 - (vi) Pouco pessoal, com muitos dos empregados a deterem um vasto conjunto de responsabilidades.

Estas características qualitativas não são exaustivas nem exclusivas das pequenas entidades, e estas não apresentam necessariamente todas as características indicadas.

- A65. As considerações específicas para pequenas entidades incluídas nas ISA foram desenvolvidas tendo em mente principalmente as entidades não admitidas à cotação. Porém, algumas dessas considerações podem ser úteis nas auditorias de pequenas entidades admitidas à cotação.
- A66. As ISA referem-se ao proprietário de uma pequena entidade que esteja envolvido na sua gerência numa base diária como o “sócio-gerente”.

Objectivos Expostos nas ISA Individuais (Ref: Parágrafo 21)

- A67. Cada ISA contém um ou mais objectivos que proporcionam uma ligação entre os requisitos e os objectivos gerais do auditor. Os objectivos de uma ISA individual servem para focar o auditor no desfecho desejado da ISA, embora sendo suficientemente específicos para ajudar o auditor a:
- Compreender o que precisa de ser realizado e, quando necessário, os meios apropriados para o fazer; e
 - Decidir sobre se algo mais deve ser feito para atingir esses objectivos nas circunstâncias particulares da auditoria.
- A68. Os objectivos devem ser entendidos no contexto dos objectivos gerais do auditor, expostos no parágrafo 11 desta ISA. Tal como em relação aos objectivos gerais do auditor, a capacidade de atingir um determinado objectivo está igualmente sujeita às limitações inerentes a uma auditoria.
- A69. Ao usar os objectivos, exige-se que o auditor tenha em atenção os inter-relacionamentos entre as ISA. Isto porque, conforme indicado no parágrafo A53, as ISA tratam nalguns casos de responsabilidades gerais e noutros casos da aplicação dessas responsabilidades a tópicos específicos. Por exemplo, esta ISA exige que o auditor adote uma atitude de cepticismo profissional; isto é necessário em todos os aspectos de planeamento e execução de uma auditoria mas não é repetido como um requisito de cada ISA. A um nível mais pormenorizado, a ISA 315 e a ISA 330 contêm, nomeadamente, objectivos e requisitos que tratam as responsabilidades do auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção material e na concepção e execução de procedimentos de auditoria adicionais para responder a esses riscos avaliados, respectivamente; estes objectivos e requisitos aplicam-se no decurso de toda a auditoria. Uma ISA que trate de aspectos específicos da auditoria (por exemplo, a ISA 540) pode ser mais descritiva na forma como os objectivos e requisitos de ISA como por exemplo a ISA 315 e a ISA 330 devem ser aplicados em relação ao seu tema, mas não repete esses objectivos. Assim, ao atingir o objectivo exposto na ISA 540, o auditor tem em atenção os objectivos e requisitos de outras ISA relevantes.

Uso de Objectivos para Determinar a Necessidade de Procedimentos Adicionais de Auditoria (Ref: Parágrafo 21(a))

A70. Os requisitos das ISA são concebidos para permitir ao auditor atingir os objectivos especificados nas ISA e, por conseguinte, os objectivos gerais do auditor. Espera-se por isso que a aplicação apropriada dos requisitos das ISA pelo auditor proporcione uma base suficiente para a consecução daqueles objectivos. Porém, dado que as circunstâncias dos trabalhos de auditoria variam significativamente e que nem todas essas circunstâncias podem ser antecipadas nas ISA, o auditor é responsável por determinar os procedimentos de auditoria necessários para cumprir os requisitos das ISA e atingir os objectivos. Nas circunstâncias de um trabalho, podem existir matérias particulares que exijam que o auditor execute procedimentos de auditoria para além dos exigidos pelas ISA para satisfazer os objectivos nelas especificados.

Uso de Objectivos para Avaliar Se Foi Obtida Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada (Ref: Parágrafo 21(b))

A71. Exige-se que o auditor use os objectivos para avaliar se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada no contexto dos objectivos gerais do auditor. Se, em consequência dessa avaliação, o auditor concluir que a prova de auditoria não é suficiente e apropriada, pode seguir uma ou mais das abordagens seguintes para cumprir o requisito do parágrafo 21(b):

- Avaliar se foi ou se irá ser obtida prova de auditoria relevante adicional em resultado do cumprimento de outras ISA;
- Complementar o trabalho executado na aplicação de um ou mais requisitos; ou
- Executar outros procedimentos que o auditor julgue necessários nas circunstâncias.

Quando for de prever que nada do atrás referido seja praticável ou possível nas circunstâncias, o auditor não será capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada, sendo-lhe exigido pelas ISA que determine o efeito dessa situação no relatório do auditor ou na capacidade do auditor concluir o trabalho.

Cumprimento dos Requisitos Relevantes

Requisitos Relevantes (Ref: Parágrafo 22)

A72. Em alguns casos, uma ISA (e portanto todos os seus requisitos) pode não ser relevante nas circunstâncias. Por exemplo, se uma entidade não tem uma função de auditoria interna, nada na ISA 610²⁶ é relevante.

²⁶ ISA 610, *Usar o Trabalho de Auditores Internos*

A73. Dentro de uma ISA relevante, podem existir requisitos condicionais. Esses requisitos serão relevantes quando as circunstâncias previstas no requisito se aplicarem e a condição se verificar. Em termos gerais, o condicionalismo de um requisito pode ser explícito ou implícito. Por exemplo:

- O requisito para modificar a opinião do auditor se existir uma limitação do âmbito da auditoria²⁷ representa um requisito condicional explícito.
- O requisito de comunicar deficiências significativas no controlo interno identificadas durante a auditoria aos encarregados da governação²⁸, que depende da existência de tais deficiências significativas identificadas; e o requisito de obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante à apresentação e divulgação de informação por segmentos de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável²⁹, que depende desse referencial de relato exigir ou permitir tal divulgação, representam requisitos condicionais implícitos.

Em alguns casos, um requisito pode ser expresso como sendo condicional face à lei ou regulamento aplicável. Por exemplo, pode ser pedido ao auditor que renuncie ao trabalho de auditoria, *quando a renúncia é possível segundo lei ou regulamento aplicável*, ou pode ser pedido ao auditor que faça algo, *salvo se proibido por lei ou regulamento*. Dependendo das circunstâncias, a permissão ou proibição legal ou regulamentar podem ser explícitas ou implícitas.

Não Aplicação de um Requisito (Ref: Parágrafo 23)

A74. A ISA 230 estabelece os requisitos de documentação nas circunstâncias excepcionais em que o auditor não aplica um requisito relevante³⁰. As ISA não exigem o cumprimento de um requisito que não seja relevante nas circunstâncias da auditoria.

Não Consecução de um Objectivo (Ref: Parágrafo 24)

A75. Se um objectivo foi ou não atingido é uma questão de julgamento profissional do auditor. Esse julgamento tem em conta os resultados dos procedimentos de auditoria executados para cumprir os requisitos das ISA e a avaliação do auditor sobre se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada e sobre necessidades adicionais a satisfazer nas circunstâncias particulares da auditoria para atingir os objectivos expostos nas ISA. Consequentemente, as

²⁷ ISA 705, *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*, parágrafo 13

²⁸ ISA 265, *Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e à Gerência*, parágrafo 9

²⁹ ISA 501, *Prova de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Seleccionados*, parágrafo 13

³⁰ ISA 230, parágrafo 12

circunstâncias que podem dar origem à não consecução de um objectivo incluem as que:

- Impedem o auditor de cumprir os requisitos relevantes de uma ISA.
- Resultam em que não seja praticável ou possível para o auditor levar a efeito os procedimentos de auditoria adicionais ou obter mais prova de auditoria, como tenha determinado que seria necessário a partir do uso dos objectivos de acordo com o parágrafo 21, por exemplo devido a uma limitação na prova de auditoria disponível.

A76. Uma documentação de auditoria que satisfaz os requisitos da ISA 230 e os requisitos específicos de documentação de outras ISA relevantes proporciona prova da base de um auditor para concluir acerca da consecução dos seus objectivos gerais. Embora não seja necessário que um auditor documente separadamente (por exemplo numa lista de verificação) que objectivos individuais foram atingidos, a documentação da não consecução de um objectivo ajudará o auditor a avaliar se tal falha fez com que não fossem atingidos os objectivos gerais.