

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 210
ACORDAR OS TERMOS DE TRABALHOS 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
Data de Entrada em Vigor	2
Objectivo	3
Definições	4-5
Requisitos	
Pré-condições para uma Auditoria	6-8
Acordo dos Termos do Trabalho de Auditoria	9-12
Auditorias Recorrentes	13
Aceitação de uma Alteração nos Termos do Trabalho de Auditoria	14-17
Considerações Adicionais na Aceitação do Trabalho	18-21
Material de Aplicação e Outro Material Explicativo	
Âmbito desta ISA	A1
Pré-condições para uma Auditoria	A2-A20
Acordo dos Termos do Trabalho de Auditoria.....	A21-A27
Auditorias Recorrentes	A28
Aceitação de uma Alteração nos Termos do Trabalho de Auditoria	A29-A33
Considerações Adicionais na Aceitação do Trabalho	A34-A37
Apêndice 1: Exemplo de uma Carta de Compromisso de Auditoria	
Apêndice 2: Determinar a Aceitabilidade de Referenciais com Finalidade Geral	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 210, *Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria*, deve ser lida em conjunção com a ISA 200, *Objectivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*.

Introdução

Âmbito desta ISA

1. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) aborda as responsabilidades do auditor quando acorda os termos do trabalho de auditoria com a gerência e, quando apropriado, com os encarregados da governação. Isto inclui a verificação de que estão presentes determinadas pré-condições para uma auditoria, cuja responsabilidade é da gerência e, quando apropriado, dos encarregados da governação. A ISA 220¹ aborda os aspectos da aceitação do trabalho controlados pelo auditor. (Ref: Parágrafo A1)

Data de Entrada em Vigor

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

Objectivo

3. O objectivo do auditor é o de aceitar ou continuar um trabalho de auditoria apenas quando tenha sido acordada a base em que este deve ser executado, através da:
 - (a) Verificação de que estão presentes as pré-condições para uma auditoria; e
 - (b) Confirmação de que há um entendimento comum sobre os termos do trabalho de auditoria entre o auditor e a gerência e, quando apropriado, os encarregados da governação.

Definições

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

Pré-condições para uma auditoria - A utilização pela gerência de um referencial de relato financeiro aceitável na preparação das demonstrações financeiras e o acordo da gerência e, quando apropriado, dos encarregados da governação quanto à premissa² em que assenta a condução de uma auditoria.
5. Para efeitos desta ISA, as referências a “gerência” devem ser lidas doravante como “gerência e, quando apropriado, os encarregados da governação”.

¹ ISA 220, *Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*

² ISA 200, *Objectivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo 13

Requisitos

Pré-condições para uma Auditoria

6. A fim de determinar se estão presentes as pré-condições para uma auditoria, o auditor deverá:
 - (a) Determinar se o referencial de relato financeiro a aplicar na preparação das demonstrações financeiras é aceitável; and (Ref: Parágrafos A2–A10)
 - (b) Obter a confirmação da gerência de que esta reconhece e entende a sua responsabilidade: (Ref: Parágrafos A11–A14, A20)
 - (i) Pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável incluindo, quando relevante, a sua apresentação apropriada; (Ref: Parágrafo A15)
 - (ii) Pelo controlo interno que a gerência determine ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material, quer devido a fraude quer a erro; and (Ref: Parágrafos A16–A19)
 - (iii) Por proporcionar ao auditor:
 - a. Acesso a toda a informação de que a gerência tenha conhecimento e que seja relevante para a preparação de demonstrações financeiras, como registos, documentação e outras matérias;
 - b. Informação adicional que o auditor possa pedir á gerência para efeitos da auditoria; e
 - c. Acesso sem restrições às pessoas da entidade das quais o auditor determina que é necessário obter prova de auditoria.

Limitação no Âmbito Anterior à Aceitação do Trabalho de Auditoria

7. Se a gerência ou os encarregados da governação impuserem uma limitação no âmbito do trabalho do auditor no quadro dos termos do trabalho de auditoria proposto que seja tal que o auditor considera que resultará numa escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, o auditor não deve aceitar tal trabalho limitado como um trabalho de auditoria, salvo se isso lhe for exigido por lei ou regulamento.

Outros Factores que Afectam a Aceitação do Trabalho de Auditoria

8. If the preconditions for an audit are not present, the auditor shall discuss the

matter with management. Unless required by law or regulation to do so, the auditor shall not accept the proposed audit engagement:

- (a) Se tiver verificado que o referencial de relato financeiro a ser aplicado na preparação das demonstrações financeiras é inaceitável, excepto conforme disposto no parágrafo 19; ou
- (b) Se não tiver sido obtido a confirmação referida no parágrafo 6(b).

Acordo dos Termos do Trabalho de Auditoria

9. O auditor deve acordar os termos do trabalho de auditoria com a gerência ou os encarregados da governação, conforme apropriado. (Ref: Parágrafo A21)
10. Sem prejuízo do parágrafo 11, os termos acordados do trabalho de auditoria devem ser registados numa carta de compromisso de auditoria ou outra forma apropriada de acordo escrito e devem incluir: (Ref: Parágrafos A22–A25)
 - (a) O objectivo e o âmbito da auditoria das demonstrações financeiras;
 - (b) As responsabilidades do auditor;
 - (c) As responsabilidades da gerência;
 - (d) A identificação do referencial de relato financeiro aplicável na preparação das demonstrações financeiras; e
 - (e) Uma referência à forma e conteúdo esperados de qualquer relatório a ser emitido pelo auditor e uma declaração de que podem existir circunstâncias em que um relatório pode diferir da forma e conteúdo esperados.
11. Se a lei ou regulamento estabelecer com suficiente detalhe os termos do trabalho de auditoria referidos no parágrafo 10, o auditor não precisa de os registar num acordo escrito, excepto quanto ao facto de que se aplica tal lei ou regulamento e que a gerência reconhece e compreende as suas responsabilidades conforme estabelecido no parágrafo 6(b). (Ref: Parágrafos A22, A26–A27)
12. Se a lei ou regulamento estabelecerem responsabilidades da gerência semelhantes às descritas no parágrafo 6(b), o auditor pode determinar que a lei ou regulamento incluem responsabilidades que, no seu julgamento, são efectivamente equivalentes às estabelecidas naquele parágrafo. Para as responsabilidades que são equivalentes, o auditor pode usar a redacção da lei ou do regulamento para as descrever no acordo escrito. Para as responsabilidades que não estão prescritas por lei ou regulamento de forma que o seu efeito seja equivalente, o acordo escrito deve usar a descrição do parágrafo 6(b). (Ref: Parágrafo A26)

Auditorias Recorrentes

13. Em auditorias recorrentes, o auditor deve avaliar se as circunstâncias exigem que os termos do trabalho de auditoria sejam revistos e se existe a necessidade de relembrar à entidade os termos existentes do trabalho de auditoria. (Ref: Parágrafo A28)

Aceitação de uma Alteração nos Termos do Trabalho de Auditoria

14. O auditor não deve acordar uma alteração nos termos do trabalho de auditoria quando não houver justificação razoável para o fazer. (Ref: Parágrafos A29–A31)
15. Se, antes de concluir o trabalho de auditoria, for pedido ao auditor para alterar o trabalho de auditoria para um outro trabalho de auditoria que transmita um nível mais baixo de segurança, o auditor deve determinar se existe uma justificação razoável para o fazer. (Ref: Parágrafos A32–A33)
16. Se os termos do trabalho de auditoria forem alterados, o auditor e a gerência devem acordar e registar os novos termos do trabalho numa carta de compromisso ou outra forma apropriada de acordo escrito.
17. Se o auditor não for capaz de acordar a alteração dos termos do trabalho de auditoria e não lhe for permitido pela gerência continuar o trabalho de auditoria original, o auditor deve:
 - (a) Renunciar ao trabalho de auditoria, quando possível por lei ou regulamento aplicável; e
 - (b) Determinar se existe qualquer obrigação, contratual ou outra, de relatar as circunstâncias a outros, tais como os encarregados da governação, proprietários ou reguladores.

Considerações Adicionais na Aceitação do Trabalho

Normas de Relato Financeiro Suplementadas por Lei ou Regulamento

18. Se as normas de relato financeiro estabelecidas por uma organização emissora de normas autorizada ou reconhecida forem suplementadas por lei ou regulamento, o auditor deve determinar se existem quaisquer conflitos entre as normas de relato financeiro e os requisitos adicionais. Se existirem tais conflitos, o auditor deve discutir com a gerência a natureza dos requisitos adicionais, e deve chegar a acordo sobre se:
 - (a) Os requisitos adicionais podem ser satisfeitos mediante divulgações adicionais nas demonstrações financeiras; ou
 - (b) A descrição do referencial de relato financeiro aplicável nas demonstrações financeiras pode ser alterada em conformidade.

Se não for possível qualquer das acções acima, o auditor deve determinar se será necessário modificar a sua opinião de acordo com a ISA 705.³ (Ref: Parágrafo A34)

Referencial de Relato Financeiro Estabelecido por Lei ou Regulamento – Outras Matérias que Afectam a Aceitação

19. Se o auditor tiver determinado que o referencial de relato financeiro estabelecido por lei ou regulamento seria inaceitável excepto porque foi estabelecido por lei ou regulamento, só deve aceitar o trabalho de auditoria se estiverem reunidas as seguintes condições: (Ref: Parágrafo A35)
 - (a) A gerência concorda em prestar nas demonstrações financeiras as divulgações adicionais necessárias para evitar que as demonstrações financeiras sejam susceptíveis de induzir em erro; e
 - (b) É reconhecido nos termos do trabalho de auditoria que:
 - (i) O relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras incorporará um parágrafo de Ênfase chamando a atenção dos utentes para as divulgações adicionais, de acordo com a ISA 706;⁴ e
 - (ii) Salvo quando a lei ou regulamento exija ao auditor que expresse a sua opinião sobre as demonstrações financeiras usando as frases “são apresentadas de forma apropriada, em todos os aspectos materiais” ou “dão uma imagem verdadeira e apropriada” de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras não incluirá tais frases.

20. Se as condições indicadas no parágrafo 19 não se verificarem e se a lei ou regulamento exigir que o auditor realize o trabalho de auditoria, o auditor deve:
 - (a) Avaliar o efeito da natureza enganadora das demonstrações financeiras no seu relatório; e
 - (b) Incluir referência apropriada a esta matéria nos termos do trabalho de auditoria.

Relatório do Auditor Estabelecido por Lei ou Regulamento

21. Em alguns casos, a lei ou regulamento da jurisdição relevante estabelece um formato e uma redacção do relatório do auditor numa forma ou em termos que são significativamente diferentes dos requisitos das ISA. Nestas circunstâncias,

³ ISA 705, *Modificações à Opinião do Relatório do Auditor Independente*

⁴ ISA 706, *Parágrafos de Ênfase e Outros Parágrafos de Matéria no Relatório do Auditor Independente*

o auditor deve avaliar:

- (a) Se os utentes podem confundir a segurança obtida com a auditoria das demonstrações financeiras e, em caso afirmativo;
- (b) Se a inclusão de explicações adicionais no relatório do auditor poderá mitigar possíveis equívocos.⁵

Se o auditor concluir que explicações adicionais no seu relatório não permitem mitigar possíveis equívocos, não deve aceitar o trabalho de auditoria, salvo se isso lhe for exigido por lei ou regulamento. Uma auditoria conduzida de acordo com tal lei ou regulamento não cumpre as ISA. Consequentemente, o auditor não deve incluir qualquer referência no seu relatório que indique que a auditoria foi conduzida de acordo com as ISA.⁶ (Ref: Parágrafos A36–A37)

⁵ ISA 706

⁶ Ver também a ISA 700, *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, parágrafo 43.

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Âmbito desta ISA (Ref: Parágrafo 1)

- A1. Os trabalhos de garantia de fiabilidade, que incluem trabalhos de auditoria, só podem ser aceites quando o profissional considerar que serão satisfeitos requisitos éticos relevantes, tais como a independência e a competência profissional, e quando o trabalho tem determinadas características.⁷ As responsabilidades do auditor em termos de requisitos éticos, no contexto da aceitação de um trabalho de auditoria e na medida em que estejam dentro do controlo do auditor, são tratados na ISA 220.⁸ Esta ISA aborda as matérias (ou pré condições) que estão dentro do controlo da entidade e sobre as quais é necessário que o auditor e a gerência da entidade cheguem a acordo.

Pré-Condições para uma Auditoria

O Referencial de Relato Financeiro (Ref: Parágrafo 6(a))

- A2. Uma das condições para a aceitação de um trabalho de garantia de fiabilidade é a de que os critérios referidos na definição de um trabalho de garantia de fiabilidade sejam adequados e estejam disponíveis para os destinatários.⁹ Os critérios são os indicadores de referência usados para avaliar ou mensurar o assunto em causa incluindo, quando relevantes, indicadores de referência de apresentação e divulgação. Critérios adequados permitem a avaliação ou mensuração razoavelmente consistente de um assunto em causa no contexto do julgamento profissional. Para efeito das ISA, o referencial de relato financeiro aplicável proporciona os critérios que o auditor utiliza para auditar as demonstrações financeiras, incluindo, quando relevante, a sua apresentação apropriada.
- A3. Sem um referencial de relato financeiro aceitável, a gerência não tem uma base apropriada para preparar as demonstrações financeiras e o auditor não tem critérios adequados para as auditar. Em muitos casos, o auditor pode presumir que o referencial de relato financeiro aplicável é aceitável, conforme descrito nos parágrafos A8-A9.

Determinar a Aceitabilidade do Referencial de Relato Financeiro

- A4. Os factores relevantes para a determinação pelo auditor da aceitabilidade do referencial de relato financeiro a aplicar na preparação das demonstrações financeiras incluem:
- A natureza da entidade (por exemplo, se se trata de uma empresa comercial, uma entidade do sector público ou de uma organização não lucrativa);

⁷ *Referencial Internacional para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade*, parágrafo 17

⁸ **ISA 220, parágrafos 9–11**

⁹ *Referencial Internacional para Trabalhos de Garantia de Fiabilidade*, parágrafo 17(b)(ii).

- A finalidade das demonstrações financeiras (por exemplo, se são preparadas para satisfazer as necessidades comuns de informação financeira de um conjunto alargado de utentes ou as necessidades de informação financeira de utentes específicos);
 - A natureza das demonstrações financeiras (por exemplo, se se trata de um conjunto completo de demonstrações financeiras ou de uma única demonstração financeira); e
 - Se a lei ou regulamento estabelecem o referencial de relato financeiro aplicável.
- A5. Muitos utentes de demonstrações financeiras não estão em posição de pedir demonstrações financeiras que satisfaçam as suas necessidades específicas de informação. Embora nem todas as necessidades de informação de utentes específicos possam ser satisfeitas, há necessidades de informação financeira comuns a um conjunto alargado de utentes. As demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de relato financeiro concebido para satisfazer as necessidades comuns de informação de um conjunto alargado de utentes são designadas demonstrações financeiras com finalidade geral.
- A6. Em alguns casos, as demonstrações financeiras serão preparadas de acordo com um referencial de relato financeiro concebido para satisfazer as necessidades de informação financeira de utentes específicos. Tais demonstrações financeiras são designadas demonstrações financeiras com finalidade especial. As necessidades de informação financeira dos destinatários determinarão o referencial de relato financeiro aplicável nessas circunstâncias. A ISA 800 analisa a aceitabilidade de referenciais de relato financeiro concebidos para satisfazer as necessidades de utentes específicos.¹⁰
- A7. Após o trabalho de auditoria ter sido aceite, podem ser encontradas deficiências no referencial de relato financeiro aplicável que indicam que o mesmo não é aceitável. Quando o uso desse referencial for determinado por lei ou regulamento, aplicam-se os requisitos dos parágrafos 19-20. Quando o uso desse referencial não é determinado por lei ou regulamento, a gerência pode decidir adoptar um outro referencial que seja aceitável. Quando a gerência o fizer, como exigido pelo parágrafo 16, são acordados novos termos do trabalho de auditoria para reflectir a alteração no referencial, dado que os termos anteriormente acordados deixaram de ser adequados.

Referenciais com Finalidade Geral

- A8. Presentemente, não existe uma base objectiva e indiscutível globalmente reconhecida para julgar a aceitabilidade de referenciais com finalidade geral.

¹⁰ *ISA 800, Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais com Finalidade Especial, parágrafo 8*

Na falta de tal base, as normas de relato financeiro estabelecidas por organizações autorizadas ou reconhecidas para promulgar normas aplicáveis em determinados tipos de entidades presumem-se aceitáveis para as demonstrações financeiras com finalidade geral preparadas por tais entidades, desde que essas organizações tenham um processo estabelecido e transparente que envolva deliberação e consideração dos pontos de vista de um conjunto alargado de interessados. Como exemplos de tais normas de relato financeiro incluem-se:

- As Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) promulgadas pelo International Accounting Standards Board;
- As Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público (IPSAS) promulgadas pelo International Public Sector Accounting Standards Board; e
- Os princípios contabilísticos promulgados por uma organização emissora de normas autorizada ou reconhecida numa dada jurisdição, desde que a organização tenha um processo estabelecido e transparente que envolva deliberação e consideração dos pontos de vista de um conjunto alargado de interessados.

Estas normas de relato financeiro são muitas vezes identificadas como o referencial de relato financeiro aplicável no quadro da lei ou regulamento que regem a preparação de demonstrações financeiras com finalidade geral.

Referenciais de relato financeiro estabelecidos por lei ou regulamento

- A9. De acordo com o parágrafo 6(a), exige-se que o auditor determine se é aceitável o referencial de relato financeiro a ser aplicado na preparação das demonstrações financeiras. Em algumas jurisdições, a lei ou regulamento podem estabelecer o referencial de relato financeiro a ser usado na preparação das demonstrações financeiras com finalidade geral para determinados tipos de entidades. Na falta de indicação em contrário, presume-se que tal referencial de relato financeiro é aceitável para demonstrações financeiras com finalidade geral preparadas por tais entidades. No caso de o referencial não ser considerado aceitável, aplicam-se os parágrafos 19-20.

Jurisdições que não têm organizações emissoras de normas ou referenciais de relato financeiro estabelecidos

- A10. Quando uma entidade está registada ou a operar numa jurisdição que não tem uma organização emissora de normas autorizada ou reconhecida, ou quando o uso do referencial de relato financeiro não está estabelecido por lei ou regulamento, a gerência identifica um referencial de relato financeiro a aplicar na preparação das demonstrações financeiras. O Apêndice 2 contém orientação para a determinação da aceitabilidade dos referenciais de relato financeiro em tais circunstâncias.

Acordo quanto às Responsabilidades da Gerência (Ref: Parágrafo 6(b))

- A11. Uma auditoria de acordo com as ISA é conduzida na premissa de que a gerência reconhece e compreende que tem as responsabilidades estabelecidas no parágrafo 6(b).¹¹ Em algumas jurisdições, tais responsabilidades podem estar especificadas na lei ou regulamento. Noutras, existirá pouca ou nenhuma definição legal ou regulamentar de tais responsabilidades. As ISA não se sobrepõem às leis ou regulamentos em tais matérias. Porém, o conceito de uma auditoria independente exige que o papel do auditor não envolva o assumir da responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras ou pelo controlo interno da entidade relacionado com essa preparação e que o auditor tenha uma expectativa razoável de obter a informação necessária para a auditoria, na medida em que a gerência seja capaz de a fornecer ou de a obter. Consequentemente, a premissa é fundamental para a condução de uma auditoria independente. Para evitar equívocos, chega-se a acordo com a gerência de que reconhece e entende que tem tais responsabilidades como parte do acordo e registo dos termos do trabalho de auditoria constantes dos parágrafos 9-12.
- A12. A maneira como as responsabilidades pelo relato financeiro estão divididas entre a gerência e os encarregados da governação varia de acordo com os recursos e a estrutura da entidade e com qualquer lei ou regulamento relevantes, bem como com as funções respectivas da gerência e dos encarregados da governação dentro da entidade. Na maioria dos casos, a gerência é responsável pela execução, enquanto que os encarregados da governação têm a supervisão da gestão. Nalguns casos, os encarregados da governação terão, ou assumirão, a responsabilidade pela aprovação das demonstrações financeiras ou pela monitorização do controlo interno da entidade relacionado com o relato financeiro. Em grandes entidades ou em entidades públicas, um subgrupo dos encarregados da governação, tal como uma comissão de auditoria, pode ser encarregado de determinadas responsabilidades de supervisão.
- A13. A ISA 580 exige que o auditor solicite à gerência que declare por escrito de que deu cumprimento a determinadas responsabilidades próprias.¹² Pode por isso ser apropriado dar conhecimento à gerência que se espera a recepção de tais declarações escritas, juntamente com as declarações escritas exigidas por outras ISA e, quando necessário, com declarações escritas que suportem outras provas de auditoria relevantes para as demonstrações financeiras ou para uma ou mais asserções específicas das demonstrações financeiras.
- A14. Quando a gerência não reconhece as suas responsabilidades, ou não aceita prestar as declarações escritas, o auditor não poderá obter prova de auditoria

¹¹ ISA 200, parágrafo A2

¹² ISA 580, *Declarações Escritas*, parágrafos 10-11

suficiente e apropriada.¹³ Em tais circunstâncias, não seria apropriado que o auditor aceitasse o trabalho de auditoria, salvo se a lei ou regulamento exigirem que o faça. Nos casos em que isso aconteça, o auditor poderá ter de explicar à gerência a importância dessas matérias e as implicações para o seu relatório.

Preparação das Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 6(b)(i))

- A15. A maior parte dos referenciais de relato financeiro incluem requisitos relativos à apresentação das demonstrações financeiras; nesses casos, a *preparação* das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro inclui a respectiva *apresentação*. No caso de um referencial de apresentação apropriada, a importância de um objectivo de relato que garanta uma apresentação apropriada é tal que a premissa acordada com a gerência inclui uma referência específica à apresentação apropriada, ou à responsabilidade de assegurar que as demonstrações financeiras “dão uma imagem verdadeira e apropriada” de acordo com o referencial de relato financeiro.

Controlo Interno (Ref: Parágrafo 6(b)(ii))

- A16. A gerência mantém o controlo interno que entenda ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro. Devido às suas limitações inerentes, o controlo interno, independentemente do seu grau de eficácia, só pode proporcionar a uma entidade uma garantia razoável de fiabilidade no que respeita à realização dos seus objectivos de relato financeiro.¹⁴
- A17. Uma auditoria independente conduzida de acordo com as ISA não serve como substituto da manutenção do controlo interno necessário para a preparação de demonstrações financeiras pela gerência. Consequentemente, exige-se que o auditor obtenha o acordo da gerência no sentido de que reconhece e compreende a sua responsabilidade pelo controlo interno. Porém, o acordo exigido pelo parágrafo 6(b)(ii) não implica que o auditor conclua que o controlo interno mantido pela gerência conseguiu o seu propósito ou que está isento de deficiências.
- A18. Compete à gerência determinar que controlo interno é necessário para permitir a preparação das demonstrações financeiras. A expressão “controlo interno” abrange um conjunto alargado de actividades dentro de componentes que podem ser descritos como o ambiente de controlo, o processo de avaliação do risco da entidade, o seu sistema de informações, incluindo os respectivos processos de negócio relevantes para o relato financeiro e respectiva

¹³ ISA 580, parágrafo A26

¹⁴ ISA 315, *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente*, parágrafo A46

comunicação, actividades de controlo e a monitorização de controlos. Esta divisão, porém, não reflecte necessariamente a forma como uma dada entidade pode conceber, implementar e manter o seu controlo interno, ou como pode classificar qualquer componente específico.¹⁵ O controlo interno de uma entidade (em particular, os seus livros e registos contabilísticos ou os seus sistemas contabilísticos) reflectirá as necessidades da gerência, a complexidade do negócio, a natureza dos riscos a que a entidade está sujeita e a lei e regulamento relevantes.

- A19. Nalgumas jurisdições, a lei ou regulamento podem referir-se à responsabilidade da gerência pela adequação dos livros e registos contabilísticos ou dos sistemas contabilísticos. Nalguns casos, a prática geral pode assumir uma distinção entre livros e registos contabilísticos ou sistemas contabilísticos, por um lado, e o controlo interno ou controlos por outro. Na medida em que os livros e registos contabilísticos e os sistemas contabilísticos fazem parte integrante do controlo interno, como referido no parágrafo A18, não se faz qualquer referência específica aos mesmos no parágrafo 6(b)(ii), no contexto da descrição das responsabilidades da gerência. Para evitar equívocos, pode ser apropriado que o auditor explique à gerência o âmbito desta responsabilidade.

Considerações Relevantes para Pequenas Entidades (Ref: Parágrafo 6(b))

- A20. Uma das finalidades de acordar os termos do trabalho de auditoria é evitar equívocos acerca das responsabilidades respectivas da gerência e do auditor. Por exemplo, quando um terceiro tiver ajudado na preparação das demonstrações financeiras, poderá ser útil lembrar à gerência que a preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável continua a ser da sua responsabilidade.

Acordo dos Termos do Trabalho de Auditoria

Acordar os Termos do Trabalho de Auditoria (Ref: Parágrafo 9)

- A21. As funções da gerência e dos encarregados da governação ao acordarem os termos do trabalho de auditoria para a entidade dependem da estrutura de governação da entidade e da lei ou regulamento relevantes.

*Carta de Compromisso de Auditoria ou Outra Forma de Acordo Escrito*¹⁶ (Ref: Parágrafos 10–11)

- A22. *É no interesse, tanto da entidade quanto do auditor, que antes de iniciar o trabalho este envie uma carta de compromisso, de modo a evitar equívocos*

¹⁵ ISA 315, parágrafo A51 e Apêndice 1

¹⁶ Nos parágrafos que se seguem, qualquer referência a uma carta de compromisso de auditoria deve ser tomada como uma referência a uma carta de compromisso de auditoria ou outra forma adequada de acordo escrito.

com respeito à auditoria. Porém, nalguns países o objectivo e o âmbito de uma auditoria e as responsabilidades da gerência e do auditor podem estar suficientemente estabelecidos por lei, ou seja, as matérias descritas no parágrafo 10 poderão já estar estabelecidas. Se bem que nestas circunstâncias o parágrafo 11 só permita ao auditor incluir na carta de compromisso referências ao facto de que se aplica essa lei ou regulamento relevantes e de que a gerência reconhece e compreende as suas responsabilidades, conforme estabelecido no parágrafo 6(b), este pode, apesar de tudo, considerar apropriado incluir as matérias descritas no parágrafo 10 numa carta de compromisso para informação da gerência.

Forma e Conteúdo da Carta de Compromisso de Auditoria

A23. *A forma e o conteúdo da carta de compromisso de auditoria podem variar de entidade para entidade. A informação incluída na carta de compromisso de auditoria sobre as responsabilidades do auditor pode basear-se na ISA 200.¹⁷ Os parágrafos 6(b) e 12 desta ISA tratam a descrição das responsabilidades da gerência. Além de incluir as matérias exigidas pelo parágrafo 10, uma carta de compromisso de auditoria pode também fazer referência, por exemplo:*

- À definição do âmbito da auditoria, incluindo referência à legislação, regulamentação, às ISA e a regras éticas ou outras de organizações profissionais a que o auditor adere.
- À forma de qualquer outra comunicação dos resultados do trabalho de auditoria.
- Ao facto de que, devido às limitações inerentes a uma auditoria, juntamente com as limitações inerentes ao controlo interno, existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais possam não ser detectadas, mesmo que a auditoria seja devidamente planeada e executada de acordo com as ISA.
- Aos acordos respeitantes ao planeamento e execução da auditoria, incluindo a composição da equipa de auditoria.
- À expectativa de que a gerência prestará declarações escritas (ver também o parágrafo A13).
- Ao acordo da gerência para disponibilizar ao auditor versões preliminares das demonstrações financeiras e qualquer outra informação anexa a tempo de permitir que o auditor conclua a sua auditoria de acordo com o calendário proposto.
- Ao acordo da gerência para informar o auditor dos factos que possam afectar as demonstrações financeiras de que a gerência possa ter tomado

¹⁷ ISA 200, parágrafos 3-9

conhecimento durante o período que medeia entre a data do relatório do auditor e a data em que as demonstrações financeiras são emitidas.

- À base sobre a qual são calculados os honorários e quaisquer acordos de faturação.
- A um pedido para que a gerência acuse a recepção da carta de compromisso de auditoria e aceite os termos do trabalho nela previstos.

A24. *Quando relevantes, a carta de compromisso de auditoria pode também incluir os seguintes pontos:*

- Acordos respeitantes ao envolvimento de outros auditores e peritos nalguns aspectos da auditoria.
- Acordos respeitantes ao envolvimento de auditores internos e de outro pessoal da entidade.
- Acordos a estabelecer com o auditor antecessor, se existirem, no caso de uma auditoria inicial.
- Qualquer restrição à responsabilidade do auditor, quando tal possibilidade exista.
- Uma referência a quaisquer acordos adicionais entre o auditor e a entidade.
- Qualquer obrigação de proporcionar a terceiros papéis de trabalho de auditoria.

No Apêndice 1 é apresentado um exemplo de uma carta de compromisso de auditoria.

Auditorias de Componentes

A25. *Quando o auditor de uma empresa-mãe é também o auditor de um componente, entre os factores que podem influenciar a decisão de enviar ou não uma carta de compromisso de auditoria separada ao componente incluem-se os seguintes:*

- Quem designa o auditor do componente;
- Se vai ser emitido um relatório de auditoria separado sobre o componente;
- Os requisitos legais quanto à designação para fins de auditoria;
- A percentagem de propriedade da empresa-mãe; e
- O grau de independência da gerência do componente em relação à empresa-mãe.

Responsabilidades da Gerência Prescritas por Lei ou Regulamento (Ref: Parágrafos

11–12)

A26. Se nas circunstâncias descritas nos parágrafos A22 e A27, o auditor concluir não ser necessário registar determinados termos do trabalho de auditoria numa carta de compromisso, é exigido ao auditor, de acordo com o parágrafo 11, que solicite à gerência acordo escrito onde esta reconhece e compreende as suas responsabilidades estabelecidas no parágrafo 6(b). Porém, segundo o parágrafo 12, tal acordo escrito pode utilizar a redacção prevista na lei ou regulamento se tal lei ou regulamento estabelecerem responsabilidades para a gerência que sejam de facto equivalentes às descritas no parágrafo 6(b). A profissão, o organismo emissor de normas de auditoria ou o regulador da auditoria numa jurisdição podem ter dado orientações quanto à referida equivalência.

Considerações específicas para entidades do sector público

A27. A lei ou regulamento que enquadram as auditorias ao sector público obrigam geralmente a que seja designado um auditor do sector público e estabelecem as suas responsabilidades e poderes, incluindo o poder de aceder aos registos e outras informações da entidade. Mesmo quando a lei ou o regulamento estabelecem com suficiente detalhe os termos do trabalho de auditoria, o auditor do sector público pode considerar que há benefícios em emitir uma carta de compromisso mais completa do que a prevista no parágrafo 11.

Auditorias Recorrentes (Ref: Parágrafo 13)

A28. O auditor pode decidir não enviar uma nova carta de compromisso ou outro acordo escrito em cada período. Porém, os seguintes factores podem fazer com que seja apropriado rever os termos do trabalho de auditoria ou relembrar à entidade os termos existentes:

- Qualquer indicação de que a entidade interpreta mal o objectivo ou o âmbito da auditoria.
- Quaisquer termos revistos ou especiais do trabalho de auditoria.
- Uma alteração recente na gerência de topo.
- Uma alteração significativa na propriedade.
- Uma alteração significativa na natureza ou dimensão do negócio da entidade.
- Uma alteração dos requisitos legais ou regulamentares.
- Uma alteração no referencial de relato financeiro adoptado na preparação das demonstrações financeiras.
- Uma alteração noutros requisitos de relato.

Aceitação de uma Alteração nos Termos do Trabalho de Auditoria

Pedido para Alterar os Termos do Trabalho de Auditoria (Ref: Parágrafo 14)

- A29. Um pedido da entidade para que o auditor altere os termos do trabalho de auditoria pode resultar de uma alteração das circunstâncias que afectam a necessidade do serviço, de um equívoco quanto à natureza de uma auditoria, conforme originalmente solicitada, ou de uma restrição do âmbito do trabalho de auditoria, quer imposta pela gerência quer causada por outras circunstâncias. O auditor, conforme exigido pelo parágrafo 14, analisa a justificação dada para o pedido, particularmente as implicações de uma restrição no âmbito do trabalho de auditoria.
- A30. Uma alteração das circunstâncias que afecte os requisitos da entidade ou um equívoco quanto à natureza do serviço originalmente solicitado pode ser considerada uma base razoável para pedir uma alteração ao trabalho de auditoria.
- A31. Pelo contrário, uma alteração pode não ser considerada razoável se se afigurar que diz respeito a informação incorrecta, incompleta ou insatisfatória. Um exemplo pode ser quando o auditor é incapaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada no que respeita a contas a receber e a entidade solicita a alteração do trabalho de auditoria para um trabalho de revisão, de modo a evitar uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião.

Pedido de Alteração do Trabalho de Auditoria para uma Revisão ou para um Serviço Relacionado (Ref: Parágrafo 15)

- A32. Antes de dar o seu acordo à alteração de um trabalho de auditoria para uma revisão ou um serviço relacionado, um auditor que tenha sido contratado para executar uma auditoria de acordo com as ISA pode ter que avaliar, além das matérias referidas nos parágrafos A29-A31, quaisquer implicações legais ou contratuais da alteração.
- A33. Se o auditor concluir que há justificação razoável para alterar o trabalho de auditoria para uma revisão ou serviço relacionado, o trabalho de auditoria executado até à data da alteração pode ser relevante para o novo trabalho. Porém, o trabalho que terá de ser executado e o relatório a emitir serão os apropriados ao novo trabalho. A fim de evitar confundir o leitor, o relatório sobre o serviço relacionado não fará referência:
- (a) *Ao trabalho de auditoria original; ou*
 - (b) *A quaisquer procedimentos que possam ter sido executados no trabalho de auditoria original, excepto quando o trabalho de auditoria é alterado para um trabalho segundo procedimentos acordados, caso em que a referência aos procedimentos executados constitui uma parte normal do relatório.*

Considerações Adicionais na Aceitação do Trabalho

Normas de Relato Financeiro Suplementadas por Lei ou Regulamento (Ref:

Parágrafo 18)

- A34. Em algumas jurisdições, a lei ou regulamento podem suplementar as normas de relato financeiro estabelecidas por uma organização emissora de normas autorizada ou reconhecida com requisitos adicionais relativos à preparação de demonstrações financeiras. Nessas jurisdições, o referencial de relato financeiro aplicável para efeito de aplicação das ISA abrange não só o referencial de relato financeiro identificado mas também esses requisitos adicionais, desde que não colidam com o referencial de relato financeiro identificado. Tal pode ser o caso, por exemplo, quando a lei ou o regulamento prescrevem divulgações para além das exigidas pelas normas de relato financeiro ou quando estreitam o conjunto de opções aceitáveis que podem ser tomadas no quadro das normas de relato financeiro.¹⁸

Referencial de Relato Financeiro Determinado por Lei ou Regulamento – Outras Matérias que Afectam a Aceitação (Ref: Parágrafo 19)

- A35. A lei ou regulamento podem determinar que a redacção da opinião do auditor use as frases “apresentam de forma apropriada, em todos os aspectos materiais” ou “dão uma imagem verdadeira e apropriada” num caso em que o auditor conclua que o referencial de relato financeiro aplicável estabelecido por lei ou regulamento seria de outra forma inaceitável. Neste caso, os termos da redacção estabelecida para o relatório do auditor são significativamente diferentes dos requisitos das ISA (ver o parágrafo 21).

Relatório do Auditor Determinado por Lei ou Regulamento (Ref: Parágrafo 21)

- A36. As ISA determinam que o auditor não deve afirmar que cumpriu as ISA a menos que tenha cumprido todas as ISA relevantes para a auditoria.¹⁹ Quando a lei ou regulamento estabelecem o formato ou a redacção do relatório do auditor de forma e com termos significativamente diferentes dos requisitos das ISA e o auditor concluir que a inclusão de explicações adicionais no seu relatório não mitigará possíveis equívocos, pode considerar a possibilidade de incluir no seu relatório uma declaração no sentido de que a auditoria não foi conduzida de acordo com as ISA. Porém, o auditor é encorajado a aplicar as ISA, incluindo as ISA que tratam a questão do relatório do auditor, na medida do praticável, ainda que não se permita que o auditor refira que a auditoria foi conduzida de acordo com as ISA.

Considerações Específicas para Entidades do Sector Público

¹⁸ ISA 700, parágrafo 15, inclui um requisito respeitante à avaliação sobre se as demonstrações financeiras referem adequadamente ou descrevem o referencial de relato financeiro aplicável.

¹⁹ ISA 200, parágrafo 20

- A37. No sector público, a legislação que rege os mandatos de auditoria pode conter requisitos específicos para esses mandatos, podendo ser exigido ao auditor, por exemplo, que relate as suas conclusões directamente a um membro do Governo, ao legislador ou ao público se a entidade tentar limitar o âmbito da auditoria.

Apêndice 1

(Ref: Parágrafos A23–24)

Exemplo de uma Carta de Compromisso de Auditoria

Apresenta-se em seguida um exemplo de uma carta de compromisso para uma auditoria de demonstrações financeiras com finalidade geral preparadas de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro. Este exemplo de carta não é obrigatório, destinando-se apenas a ser usado como um guia aplicável conjuntamente com as considerações que constam desta ISA, e deve ser ajustado em função das circunstâncias e requisitos específicos. A carta foi redigida tendo em vista a auditoria de demonstrações financeiras para um único período de relato e deve ser adaptada se se destinar ou se houver intenção de a aplicar a auditorias recorrentes (ver o parágrafo 13 desta ISA). Pode ser apropriado obter aconselhamento jurídico quanto à adequação da carta proposta.

Ao representante apropriado da gerência ou dos encarregados da governação da Sociedade ABC:¹

[Objectivo e âmbito da auditoria]

Solicitaram-nos² que auditássemos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC, que compreendem o balanço em 31 de Dezembro de 20X1, e a demonstração dos resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa. Temos o prazer de confirmar pela presente a nossa aceitação e o nosso entendimento deste trabalho de auditoria. A nossa auditoria será conduzida com o objectivo de expressarmos uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

[Responsabilidades do auditor]

Conduziremos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). Essas normas exigem que cumpramos requisitos éticos e que planeemos e executemos a auditoria para obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as

¹ Os destinatários e as referências na carta serão os que forem apropriados nas circunstâncias do trabalho, incluindo a jurisdição relevante. É importante referir-se às pessoas apropriadas – ver parágrafo A21.

² As referências nesta carta a “vós”, “nós”, “gerência”, “encarregados da governação” e “auditor” deverão ser usadas ou alteradas conforme apropriado nas circunstâncias.

demonstrações financeiras estão isentas de distorção material. Uma auditoria envolve a execução de procedimentos para obter prova de auditoria acerca das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras. Os procedimentos seleccionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras, devido a fraude ou a erro. Uma auditoria inclui também a avaliação da adequação dos princípios contabilísticos usados e a razoabilidade das estimativas contabilísticas feitas pela gerência, bem como a avaliação da apresentação global das demonstrações financeiras.

Devido às limitações inerentes a uma auditoria, juntamente com as limitações inerentes ao controlo interno, existe inevitavelmente o risco de que algumas distorções materiais possam não ser detectadas, mesmo que a auditoria seja devidamente planeada e executada de acordo com as ISA.

Ao fazermos as nossas avaliações de risco, tomamos em consideração o controlo interno relevante para a preparação das demonstrações financeiras, a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da entidade. Porém, comunicar-vos-emos por escrito quaisquer deficiências significativas de controlo interno relevantes para a auditoria das demonstrações financeiras que tenhamos identificado durante a mesma.

[Responsabilidades da gerência e identificação do referencial de relato financeiro aplicável (para efeitos deste exemplo, foi assumido que o auditor não considera que a lei ou regulamento prescrevem essas responsabilidades em termos apropriados; são por isso usadas as descrições constantes do parágrafo 6(b) desta ISA).]

A nossa auditoria será conduzida na base de que [a gerência e, quando apropriado, os encarregados da governação]³ reconhecem e compreendem que têm a responsabilidade:

- (a) *Pela preparação e apresentação apropriadas das demonstrações financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro;*⁴
- (b) *Pelo controlo interno que [a gerência] determine ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro; e*
- (c) *De nos proporcionarem:*
 - (i) *Acesso a toda a informação de que [a gerência] tenha conhecimento e que seja relevante para a preparação das demonstrações financeiras, tais como registos, documentação e outras matérias;*

³ Usar a terminologia apropriada às circunstâncias.

⁴ Ou, se apropriado, "Pela preparação de demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro".

- (ii) Informações adicionais que possamos pedir à [gerência] para efeitos da auditoria; e
- (iii) Acesso sem restrições a pessoas que dentro da entidade determinemos ser necessário contactar para obter prova de auditoria.

Como parte do nosso processo de auditoria, solicitaremos [à gerência e, quando apropriado, aos encarregados da governação], confirmação escrita respeitante a declarações que nos foram feitas relacionadas com a auditoria.

Esperamos uma total cooperação do vosso pessoal durante a nossa auditoria.

[Outras informações relevantes]

[Inserir outras informações, tais como honorários e facturação acordados e outros termos específicos, conforme apropriado]

[Relato]

[Inserir referência apropriada à forma e conteúdo esperados do relatório do auditor.]

A forma e o conteúdo do nosso relatório poderão ter de ser alterados à luz das conclusões da nossa auditoria.

Queiram assinar e devolver a cópia anexa desta carta para indicar o vosso reconhecimento e aceitação dos termos relativos à nossa auditoria das demonstrações financeiras, incluindo as nossas responsabilidades respectivas.

XYZ & Co.

Tomámos conhecimento e concordamos em nome da Sociedade ABC

(assinado)

.....

Nome e Título

Data

Apêndice 2

(Ref: Parágrafo A10)

Determinar a Aceitabilidade de Referenciais com Finalidade Geral

Jurisdições que Não Têm Organizações Emissoras de Normas Autorizadas ou Reconhecidas ou Referenciais de Relato Financeiro Estabelecidos por Lei ou Regulamento

1. Conforme explicado no parágrafo A10 desta ISA, quando uma entidade está registada ou está a operar numa jurisdição que não tem uma organização emissora de normas autorizada ou reconhecida, ou em que o uso do referencial de relato financeiro não é estabelecido por lei ou regulamento, a gerência identifica um referencial de relato financeiro aplicável. A prática nestas jurisdições é muitas vezes usar as normas de relato financeiro estabelecidas por uma das organizações descritas no parágrafo A8 desta ISA.
2. Alternativamente, podem existir convenções contabilísticas estabelecidas numa dada jurisdição que são geralmente reconhecidas como o referencial de relato financeiro para as demonstrações financeiras com finalidade geral preparadas por determinadas entidades que operam nessa jurisdição. Quando for adoptado um tal referencial de relato financeiro, o parágrafo 6(a) desta ISA exige que o auditor determine se pode considerar que, colectivamente, essas convenções contabilísticas constituem um referencial de relato financeiro aceitável para demonstrações financeiras com finalidade geral. Quando as convenções contabilísticas forem amplamente usadas numa dada jurisdição, a profissão pode ter analisado em nome dos auditores a aceitabilidade do referencial de relato financeiro nessa jurisdição. Alternativamente, o auditor pode fazer essa determinação verificando se as convenções contabilísticas apresentam os atributos geralmente existentes nos referenciais de relato financeiro aceitáveis (ver o parágrafo 3 adiante), ou comparando as convenções contabilísticas com os requisitos de um referencial de relato financeiro existente considerado como aceitável (ver o parágrafo 4 adiante).
3. Os referenciais de relato financeiro aceitáveis têm geralmente os atributos que se seguem, que resultam em informação dada nas demonstrações financeiras que é útil aos utentes:
 - (a) Relevância, no sentido em que a informação dada nas demonstrações financeiras é relevante para a natureza da entidade e a finalidade das demonstrações financeiras. Por exemplo, no caso de uma empresa comercial que prepare demonstrações financeiras com finalidade geral, a relevância é avaliada em termos da

informação necessária para satisfazer as necessidades comuns de informação de um conjunto alargado de utentes para tomarem as suas decisões económicas. Estas necessidades são geralmente satisfeitas apresentando a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da empresa comercial.

- (b) Plenitude, no sentido em que não são omitidas transacções e acontecimentos, saldos de contas e divulgações que possam afectar conclusões baseadas nas demonstrações financeiras.
 - (c) Fiabilidade, no sentido em que a informação dada nas demonstrações financeiras:
 - (i) Reflecte, quando aplicável, a substância económica dos acontecimentos e transacções e não meramente a sua forma legal; e
 - (ii) Resulta numa avaliação, mensuração, apresentação e divulgação razoavelmente consistentes, quando usadas em circunstâncias similares.
 - (d) Neutralidade, no sentido em que contribui para a prestação nas demonstrações financeiras de informação isenta.
 - (e) Compreensibilidade, no sentido em que a informação que consta das demonstrações financeiras é clara e abrangente, não permitindo interpretações significativamente diferentes.
4. O auditor pode decidir comparar as convenções contabilísticas com os requisitos de um referencial de relato financeiro existente considerado aceitável. Por exemplo, o auditor pode comparar as convenções contabilísticas com as IFRS. Para uma auditoria a uma pequena entidade, o auditor pode decidir comparar as convenções contabilísticas com um referencial de relato financeiro especificamente desenvolvido para tais entidades por uma organização emissora de normas autorizada ou reconhecida. Quando o auditor fizer tal comparação e forem identificadas diferenças, a decisão sobre se as convenções contabilísticas adoptadas na preparação e apresentação das demonstrações financeiras constituem um referencial de relato financeiro aceitável inclui a consideração da razão das diferenças e a possibilidade de que a aplicação das convenções contabilísticas, ou a descrição do referencial de relato financeiro nas demonstrações financeiras, possa resultar em demonstrações financeiras susceptíveis de induzir em erro.
5. Uma acumulação de convenções contabilísticas desenvolvidas para dar satisfação a preferências individuais não constitui um referencial de relato financeiro para demonstrações financeiras com finalidade geral aceitável. De forma análoga, um referencial de cumprimento não será um referencial de relato financeiro aceitável, a menos que seja geralmente aceite na jurisdição em causa pelos preparadores e pelos utentes.

