

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 260

COMUNICAÇÃO COM OS ENCARREGADOS DA GOVERNAÇÃO

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

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	
Âmbito desta ISA	1–3
O Papel da Comunicação.....	4–7
Data de Entrada em Vigor	8
Objectivos	9
Definições	10
Requisitos	
Os Encarregados da Governação	11–13
Matérias a Comunicar	14–17
O Processo de Comunicação	18–22
Documentação	23
Material de Aplicação e Outro Material Explicativo	
Os Encarregados da Governação	A1–A8
Matérias a Comunicar	A9–A27
O Processo de Comunicação	A28–A44
Documentação	A45
Apêndice 1: Requisitos Específicos na ISQC 1 e em Outras ISA que se Referem à Comunicação com os Encarregados da Governação	
Apêndice 2: Aspectos Qualitativos de Práticas Contabilísticas	

* As emendas a esta ISA como consequência da revisão da ISA 610 (Revista), *Usar o Trabalho de Auditores Internos*, serão aplicáveis a auditorias de demonstrações financeiras de períodos findos em ou após 15 de Dezembro de 2013.

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 260, *Comunicação com os Encarregados da Governação*, 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 a responsabilidade do auditor em comunicar com os encarregados da governação numa auditoria de demonstrações financeiras. Embora esta ISA se aplique independentemente da estrutura de governação ou da dimensão de uma entidade, são aplicáveis considerações especiais quando todos os encarregados da governação estão envolvidos na gestão de uma entidade e quando estiverem em causa entidades admitidas à cotação. Esta ISA não estabelece requisitos respeitantes à comunicação do auditor com a gerência ou com os proprietários de uma entidade, salvo se estes desempenharem também uma função na governação.
2. Esta ISA é escrita no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras, mas também pode ser aplicável, adaptada às circunstâncias, a auditorias de outra informação financeira histórica, quando os encarregados da governação tenham a responsabilidade de supervisionar a preparação dessa outra informação financeira histórica.
3. Reconhecendo a importância de uma comunicação eficaz nos dois sentidos numa auditoria de demonstrações financeiras, esta ISA proporciona um quadro abrangente para as comunicações do auditor com os encarregados da governação e identifica algumas matérias específicas que lhes devem ser comunicadas. Matérias adicionais a comunicar, que complementam os requisitos desta ISA, são identificadas em outras ISA (ver o Apêndice 1). Além disso, a ISA 265¹ estabelece requisitos específicos respeitantes à comunicação aos encarregados da governação de deficiências significativas no controlo interno que o auditor identificou durante a auditoria. Outras matérias não exigidas por esta ou por outras ISA podem ser exigidas por lei ou regulamento, em resultado de acordo com a entidade ou no cumprimento de requisitos profissionais adicionais aplicáveis ao trabalho (como, por exemplo, normas de uma organização nacional de profissionais de auditoria). Nada nesta ISA impede o auditor de comunicar quaisquer outras matérias aos encarregados da governação. (Ref: Parágrafos A24-A27)

O Papel da Comunicação

4. Esta ISA está principalmente centrada nas comunicações do auditor aos encarregados da governação. Apesar de tudo, uma comunicação eficaz nos dois sentidos é importante para ajudar:
 - (a) O auditor e os encarregados da governação a compreender matérias relacionadas com a auditoria em presença e a desenvolver um relacionamento de trabalho construtivo. Este relacionamento é

¹ ISA 265, *Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação*

- estabelecido sem prejuízo da manutenção da independência e objectividade do auditor;
- (b) O auditor a obter dos encarregados da governação informação relevante para a auditoria. Por exemplo, os encarregados da governação podem ajudar o auditor a compreender a entidade e o seu ambiente, a identificar fontes apropriadas de prova de auditoria e a obter informação acerca de transacções ou acontecimentos específicos; e
 - (c) Os encarregados da governação a cumprirem as suas responsabilidades de acompanhamento do processo de relato financeiro, reduzindo por esta via os riscos de distorção material das demonstrações financeiras.
5. Se bem que o auditor seja responsável por comunicar as matérias exigidas por esta ISA, a gerência também tem a responsabilidade de comunicar matérias de interesse da governação aos encarregados da governação. A comunicação pelo auditor não liberta a gerência desta responsabilidade. De forma análoga, as comunicações pela gerência aos encarregados da governação de matérias que se exige que o auditor comunique não liberta o auditor da responsabilidade de também as comunicar. As comunicações destas matérias pela gerência podem, contudo, afectar a forma ou a oportunidade das comunicações do auditor aos encarregados da governação.
 6. A comunicação clara de matérias específicas cuja comunicação é exigida pelas ISA é uma parte integrante de qualquer auditoria. Contudo, as ISA não exigem que o auditor execute procedimentos específicos para identificar quaisquer outras matérias a comunicar aos encarregados da governação.
 7. A lei ou o regulamento podem restringir a comunicação do auditor com os encarregados da governação em relação a determinadas matérias. Por exemplo, leis ou regulamentos podem proibir especificamente uma comunicação, ou outra acção, que possa prejudicar uma investigação por uma autoridade apropriada de um acto que é ou se suspeita ser ilegal. Em algumas circunstâncias, os potenciais conflitos entre as obrigações de confidencialidade que o auditor deve cumprir e as suas obrigações de comunicar podem ser complexos. Em tais casos, o auditor pode considerar o recurso a aconselhamento jurídico.

Data de Entrada em Vigor

8. Esta ISA aplica-se a auditorias de demonstrações financeiras de períodos com início em ou após 15 de Dezembro de 2009.

Objectivos

9. Os objectivos do auditor são:

- (a) Comunicar claramente aos encarregados da governação as suas responsabilidades em relação à auditoria de demonstrações financeiras e uma visão geral do âmbito e oportunidade planeados da auditoria;
- (b) Obter dos encarregados da governação informação relevante para a auditoria;
- (c) Proporcionar aos encarregados da governação observações atempadas decorrentes da auditoria que sejam significativas e relevantes para a sua responsabilidade de supervisão do processo de relato financeiro; e
- (d) Promover uma comunicação eficaz nos dois sentidos entre o auditor e os encarregados da governação.

Definições

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

- (a) Encarregados da governação – A(s) pessoa(s) ou organização(ões) (por exemplo um *trustee empresarial*) responsáveis 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. Para discussão sobre a diversidade das estruturas de governação, ver os parágrafos A1 a A8.
- (b) 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.

Requisitos

Os Encarregados da Governação

11. O auditor deve determinar a(s) pessoa(s) apropriada(s) na estrutura de governação da entidade com quem deve comunicar. (Ref: Parágrafos A1-A4)

Comunicação com um Subgrupo dos Encarregados da Governação

12. Se o auditor comunica com um subgrupo dos encarregados da governação, por exemplo, um comité de auditoria, ou um indivíduo, deve determinar se é também necessário comunicar com o órgão de gestão. (Ref: Parágrafos A5-A7)

Quando Todos os Encarregados da Governança estão Envolvidos na Gestão da Entidade

13. Em alguns casos, todos os encarregados da governança estão envolvidos na gestão da entidade, como acontece por exemplo com um pequeno negócio em que um único proprietário gere a entidade e ninguém mais tem o papel de governança. Nestes casos, se as matérias exigidas por esta ISA forem comunicadas à(s) pessoa(s) com responsabilidade de gerência, e a(s) pessoa(s) também tiver(em) responsabilidades de governança, não é necessário comunicar as matérias de novo a essa(s) mesma(s) pessoa(s) no seu papel de governança. Estas matérias estão referidas no parágrafo 16(c). O auditor deve, apesar de tudo, certificar-se que as comunicações com a(s) pessoa(s) com responsabilidade de gestão informem todos aqueles com quem, na sua capacidade de governança, o auditor de outra forma comunicaria. (Ref: Parágrafo A8)

Matérias a Comunicar

As Responsabilidades do Auditor em Relação à Auditoria de Demonstrações Financeiras

14. O auditor deve comunicar aos encarregados da governança as responsabilidades que lhe incumbem em relação à auditoria de demonstrações financeiras, nomeadamente:
- (a) O auditor é responsável por formar e expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras preparadas pela gerência com a supervisão dos encarregados da governança; e
 - (b) A auditoria de demonstrações financeiras não liberta a gerência ou os encarregados da governança das suas responsabilidades. (Ref: Parágrafos A9-A10)

Âmbito e Oportunidade Planeados da Auditoria

15. O auditor deve transmitir aos encarregados da governança uma visão geral do âmbito e oportunidade planeados da auditoria. (Ref: Parágrafos A11-A15)

Conclusões Significativas da Auditoria

16. O auditor deve comunicar aos encarregados da governança: (Ref: Parágrafo A16)
- (a) Os seus pontos de vista acerca de aspectos qualitativos significativos das práticas contabilísticas da entidade, incluindo políticas contabilísticas, estimativas contabilísticas e divulgações nas demonstrações financeiras. Quando aplicável, o auditor deve explicar aos encarregados da governança a razão pela qual considera que uma prática contabilística significativa, que seja aceitável segundo o

referencial de relato financeiro aplicável, não é a mais apropriada às circunstâncias particulares da entidade; (Ref: Parágrafo A17)

- (b) Dificuldades significativas, se existirem, encontradas durante a auditoria; (Ref: Parágrafo A18)
- (c) A menos que todos os encarregados da governação estejam envolvidos na gestão da entidade:
 - (i) Matérias significativas, se existirem, decorrentes da auditoria que foram debatidas ou objecto de correspondência com a gerência; e (Ref: Parágrafo A19)
 - (ii) Declarações escritas solicitadas pelo auditor; e
- (d) Outras matérias, se existirem, decorrentes da auditoria que, no julgamento profissional do auditor, sejam significativas para a supervisão do processo de relato financeiro. (Ref: Parágrafo A20)

Independência do Auditor

- 17. No caso de entidades admitidas à cotação, o auditor deve comunicar aos encarregados da governação:
 - (a) Através de declaração que a equipa do trabalho e outros na firma conforme apropriado, a firma e, quando aplicável, as firmas da rede cumpriram os requisitos éticos relevantes relativos à independência; e
 - (i) Todos os relacionamentos e outras matérias entre a firma, firmas da rede e a entidade que, no julgamento profissional do auditor, possam razoavelmente ser vistos como susceptíveis de afectar a sua independência. Isto deve incluir os honorários totais debitados durante o período coberto pelas demonstrações financeiras por serviços de auditoria e outros serviços prestados pela firma ou por outras firmas da rede à entidade e a componentes controlados por esta. Estes honorários devem ser imputados a categorias apropriadas para ajudar os encarregados da governação a avaliar o efeito dos serviços prestados na independência do auditor; e
 - (ii) As respectivas salvaguardas adoptadas para eliminar ameaças à independência ou para as reduzir para um nível aceitável. (Ref: Parágrafos A21-A23)

O Processo de Comunicação

Estabelecer o Processo de Comunicação

- 18. O auditor deve comunicar com os encarregados da governação sobre a forma, a oportunidade e o conteúdo geral esperado das comunicações. (Ref: Parágrafos A28-A36)

Formas de Comunicação

19. O auditor deve comunicar por escrito com os encarregados da governação quanto às conclusões significativas da auditoria se, no seu julgamento profissional, a comunicação oral não for adequada. As comunicações escritas não têm de incluir todos os assuntos identificados no decurso da auditoria. (Ref: Parágrafos A37-A39)
20. O auditor deve comunicar por escrito com os encarregados da governação no que respeita à sua independência, conforme exigido pelo parágrafo 17.

Oportunidade da Comunicação

21. O auditor deve comunicar com os encarregados da governação em tempo oportuno. (Ref: Parágrafos A40-A41)

Adequação do Processo de Comunicação

22. O auditor deve avaliar se a comunicação nos dois sentidos com os encarregados da governação foi adequada para efeitos da auditoria. Se não for o caso, o auditor deve avaliar o efeito, se existir, na sua avaliação dos riscos de distorção material e na capacidade de obter prova de auditoria apropriada e suficiente e tomar medidas apropriadas. (Ref: Parágrafos A42-A44)

Documentação

23. Sempre que as matérias cuja comunicação seja exigida por esta ISA forem comunicadas verbalmente, o auditor deve documentá-las, assim como quando e a quem foram comunicadas. Quando as matérias foram comunicadas por escrito, o auditor deve conservar uma cópia da comunicação como parte da documentação de auditoria.² (Ref: Parágrafo A45)

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Os Encarregados da Governação (Ref: Parágrafo 11)

- A1. As estruturas de governação variam entre jurisdições e entidades, reflectindo influências como a natureza cultural e legal ou a dimensão e as características da propriedade. Por exemplo:
 - Em algumas jurisdições existe um conselho de supervisão (total ou principalmente não executivo) separado de um conselho executivo (a chamada estrutura “dualista”). Em outras jurisdições, tanto as funções de supervisão como as executivas são da responsabilidade legal de um único órgão, ou órgão unitário (uma estrutura “monista”).

² ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafos 8-11, e A6

- Em algumas entidades, os encarregados da governação detêm posições que são parte integrante da estrutura legal da entidade, por exemplo com o posto de directores. Noutras, como por exemplo certas entidades estatais, um organismo que não faz parte da entidade é encarregado da sua governação.
 - Em certos casos, alguns ou todos os encarregados da governação estão envolvidos na gestão da entidade. Noutros, os encarregados da governação e a gerência são compostos por pessoas diferentes.
 - Em alguns casos, os encarregados da governação são responsáveis pela aprovação³ das demonstrações financeiras da entidade (noutros casos é a gerência quem tem esta responsabilidade).
- A2. Na maioria das entidades, a governação é da responsabilidade colectiva de um órgão de gestão, tal como um conselho de administração, um conselho de supervisão, os sócios, os proprietários, uma comissão de gestão, um conselho de governadores, *trustees* ou pessoas equivalentes. Contudo, em algumas entidades mais pequenas, a governação pode ser responsabilidade de uma única pessoa, como por exemplo o sócio-gerente, sempre que não existam outros proprietários, ou um único administrador. Quando a governação é de responsabilidade colectiva, um subgrupo, como um comité de auditoria ou mesmo um indivíduo, pode ser encarregado de tarefas específicas para ajudar o órgão de gestão a cumprir as suas responsabilidades. Alternativamente, um subgrupo ou um indivíduo poderá ter responsabilidades específicas legalmente identificadas diferentes das do órgão de gestão.
- A3. Tal diversidade significa que não é possível nesta ISA especificar para todas as auditorias a(s) pessoa(s) a quem o auditor deve comunicar determinadas matérias. Também, em alguns casos, a(s) pessoa(s) apropriada(s) a quem comunicar pode(m) não ser claramente identificável(eis) a partir da estrutura legal aplicável ou de outras circunstâncias do trabalho, como acontece por exemplo, com entidades em que a estrutura de governação não está formalmente definida, como entidades familiares, algumas organizações sem fins lucrativos e algumas entidades estatais. Em tais casos, o auditor pode precisar de debater e chegar a acordo com a parte que contrata quanto à(s) pessoa(s) relevante(s) com quem comunicar. Ao decidir com quem comunicar, é relevante a compreensão pelo auditor da estrutura de governação e dos processos de uma entidade, obtida de acordo com a ISA 315⁴. A(s) pessoa(s)

³ Como descrito no parágrafo A40 da ISA 700, *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras* ter a responsabilidade pela aprovação neste contexto significa ter a autoridade para concluir que foram preparadas todas as declarações que compreendem as demonstrações financeiras, incluindo as respectivas notas anexas.

⁴ ISA 315, *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*

apropriada(s) com quem comunicar pode(m) variar dependendo da matéria a comunicar.

- A4. A ISA 600 inclui matérias específicas que devem ser objecto de comunicação entre os auditores de grupos e os encarregados da governação.⁵ Quando a entidade é componente de um grupo, a(s) pessoa(s) apropriada(s) com quem o auditor comunica depende(m) das circunstâncias do trabalho e da matéria a comunicar. Em alguns casos, vários componentes poderão conduzir os mesmos negócios dentro do mesmo sistema de controlo interno e usando as mesmas práticas contabilísticas. Sempre que os encarregados da governação sejam os mesmos (nomeadamente, um conselho de administração comum), pode ser evitada duplicação na comunicação abordando estes componentes em conjunto para efeitos de comunicação.

Comunicação com um Subgrupo dos Encarregados da Governação (Ref: Parágrafo 12)

- A5. Quando considera a comunicação com um subgrupo dos encarregados da governação, o auditor pode tomar em conta matérias como:
- As responsabilidades respectivas do subgrupo e do órgão de gestão.
 - A natureza da matéria a comunicar.
 - Requisitos legais ou regulamentares relevantes.
 - Se o subgrupo tem a autoridade para tomar medidas em relação à informação comunicada e se pode proporcionar informação e explicações adicionais de que o auditor possa necessitar.
- A6. Quando decide se também existe a necessidade de comunicar informações completas ou resumidas ao órgão de gestão, o auditor pode ser influenciado pela sua percepção de quão eficaz e apropriadamente o subgrupo comunica sobre a informação relevante com o órgão de gestão. O auditor pode explicitar, ao acordar os termos do trabalho, que, salvo se proibido por lei ou regulamento, se reserva o direito de comunicar directamente com o órgão de gestão.
- A7. Os comités de auditoria (ou subgrupos similares com diferentes nomes) existem em muitas jurisdições. Se bem que a sua autoridade e funções específicas possam variar, a comunicação com o comité de auditoria, quando exista, tornou-se um elemento chave na comunicação do auditor com os encarregados da governação. Os princípios de boa governação sugerem que:
- O auditor seja regularmente convidado a assistir às reuniões do comité de auditoria.

⁵ ISA 600, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho de Auditores do Componente)*, parágrafos 46-49

- O presidente e, quando relevante, os outros membros do comité de auditoria contactem periodicamente com o auditor.
- O comité de auditoria reúne com o auditor sem a presença da gerência pelo menos uma vez por ano.

Quando Todos Os Encarregados da Governação estão Envolvidos na Gestão da Entidade (Ref: Parágrafo13)

A8. Em alguns casos, todos os encarregados da governação estão envolvidos na gestão da entidade, devendo a aplicação dos requisitos de comunicação ser modificada para reconhecer esta situação. Em tais casos, a comunicação com a(s) pessoa(s) com responsabilidades de gestão poderá não informar adequadamente todos aqueles com quem o auditor de outra forma comunicaria na sua capacidade de governação. Por exemplo, numa sociedade em que todos os directores estejam envolvidos na gestão, alguns desses directores (nomeadamente, um responsável pelo *marketing*) poderão não ter conhecimento de matérias significativas discutidas com um outro director (nomeadamente, um responsável pela preparação das demonstrações financeiras).

Matérias a Comunicar

As Responsabilidades do Auditor em Relação à Auditoria de Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 14)

- A9. As responsabilidades do auditor em relação a uma auditoria de demonstrações financeiras são muitas vezes incluídas na carta de compromisso ou em outra forma adequada de acordo escrito que registe os termos acordados do trabalho. Fornecer aos encarregados da governação uma cópia dessa carta de compromisso ou outra forma adequada de acordo escrito pode ser uma maneira apropriada de comunicar com estes no que respeita a matérias como:
- A responsabilidade do auditor pela realização da auditoria de acordo com as ISA, direccionada para a expressão de uma opinião sobre as demonstrações financeiras. As matérias que as ISA exigem que sejam comunicadas incluem, por isso, matérias significativas decorrentes da auditoria das demonstrações financeiras que sejam relevantes para os encarregados da governação na supervisão do processo de relato financeiro.
 - O facto de as ISA não exigirem que o auditor conceba procedimentos com a finalidade de identificar matérias suplementares a comunicar aos encarregados da governação.
 - Quando aplicável, a responsabilidade do auditor pela comunicação de matérias particulares exigida por lei ou regulamento, em resultado de acordo com a entidade ou de requisitos profissionais adicionais

aplicáveis ao trabalho, como por exemplo normas de uma organização nacional de profissionais de auditoria.

- A10. As leis ou regulamentos, um acordo com a entidade ou requisitos adicionais aplicáveis ao trabalho podem originar a comunicação de um leque mais alargado de matérias aos encarregados da governação. Por exemplo, (a) um acordo com a entidade pode estabelecer que determinadas matérias sejam comunicadas em resultado da prestação por uma firma ou por outras firmas da rede de outros serviços que não sejam a auditoria de demonstrações financeiras; ou (b) o mandato de um auditor do sector público pode estabelecer a comunicação de matérias que chegaram ao conhecimento do auditor em consequência de outros trabalhos, como por exemplo auditorias de desempenho.

Âmbito e Oportunidade Planeados da Auditoria (Ref: Parágrafo 15)

- A11. As comunicações respeitantes ao âmbito e oportunidade planeados da auditoria podem:
- (a) Ajudar os encarregados da governação a compreender melhor as consequências do trabalho do auditor, a discutir questões de risco e o conceito de materialidade com o auditor e a identificar áreas em que possam solicitar ao auditor a execução de procedimentos adicionais; e
 - (b) Ajudar o auditor a compreender melhor a entidade e o seu ambiente.
- A12. Exige-se cuidado ao comunicar com os encarregados da governação sobre o âmbito e oportunidade planeados da auditoria, para não pôr em causa a eficácia da auditoria, particularmente quando alguns ou todos os encarregados da governação estejam envolvidos na gestão da entidade. Por exemplo, comunicar a natureza e oportunidade dos procedimentos de auditoria em detalhe pode reduzir a eficácia desses procedimentos ao torná-los demasiado previsíveis.
- A13. As matérias comunicadas podem incluir:
- A forma como o auditor pretende abordar os riscos significativos de distorção material devido a fraude ou a erro.
 - A abordagem do auditor ao controlo interno relevante para a auditoria.
 - A aplicação do conceito de materialidade no contexto de uma auditoria.⁶
- A14. Outras matérias de planeamento que poderá ser apropriado debater com os encarregados da governação incluem:

⁶ ISA 320, *A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria*

- Se a entidade tem uma função de auditoria interna, a extensão até à qual o auditor usará o trabalho dessa função e de que forma os auditores externos e internos poderão trabalhar em conjunto de maneira construtiva e complementar.
- Os pontos de vista dos encarregados da governação sobre:
 - A(s) pessoa(s) apropriada(s) na estrutura de governação da entidade com quem comunicar.
 - A repartição de responsabilidades entre os encarregados da governação e a gerência.
 - Os objectivos e estratégias da entidade e os riscos de negócio relacionados que possam resultar em distorções materiais.
 - Matérias que os encarregados da governação consideram exigir particular atenção durante a auditoria e quaisquer áreas em que solicitem a execução de procedimentos adicionais.
 - Comunicações relevantes com os reguladores.
 - Outras matérias que os encarregados da governação considerem que possam influenciar a auditoria das demonstrações financeiras.
- As atitudes, a sensibilidade e as acções dos encarregados da governação com respeito (a) ao controlo interno e à sua importância para a entidade, incluindo a forma como os encarregados da governação supervisionam a eficácia desse controlo interno, e (b) à detecção ou à possibilidade de fraude.
- As acções dos encarregados da governação em resposta a desenvolvimentos nas normas de contabilidade, nas práticas de governação empresarial, nas regras de bolsas de valores e matérias relacionadas.
- As respostas dos encarregados da governação a comunicações anteriores com o auditor.

A15. Embora a comunicação com os encarregados da governação possa ajudar o auditor a planear o âmbito e oportunidade da auditoria, não altera a responsabilidade exclusiva do auditor em estabelecer a estratégia de auditoria global, incluindo a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos necessários para obter prova de auditoria suficiente e apropriada.

Conclusões Significativas da Auditoria (Ref: Parágrafo 16)

A16. A comunicação das conclusões da auditoria pode incluir pedidos de informação adicional aos encarregados da governação, a fim de completar a prova de auditoria obtida. Por exemplo, o auditor pode confirmar que os encarregados da governação têm o mesmo entendimento dos factos e circunstâncias relevantes para transacções ou acontecimentos específicos.

Aspectos Qualitativos Significativos de Práticas Contabilísticas (Ref: Parágrafo 16(a))

- A17. Os referenciais de relato financeiro permitem geralmente que a entidade faça estimativas contabilísticas e julgamentos acerca de políticas contabilísticas e divulgações das demonstrações financeiras. Uma comunicação aberta e construtiva sobre aspectos qualitativos significativos das práticas contabilísticas da entidade poderá incluir comentários sobre a aceitabilidade de práticas contabilísticas significativas. O Apêndice 2 identifica matérias que podem ser incluídas nesta comunicação.

Dificuldades Significativas Encontradas Durante a Auditoria (Ref: Parágrafo 16(b))

- A18. As dificuldades significativas encontradas durante a auditoria incluem matérias como:

- Atrasos significativos no fornecimento pela gerência de informação pedida.
- Um prazo desnecessariamente curto para concluir a auditoria.
- A necessidade de um esforço inesperado e extenso para obter prova de auditoria suficiente e apropriada.
- A indisponibilidade de informação esperada.
- Restrições impostas pela gerência ao auditor.
- Indisponibilidade da gerência para fazer ou complementar a sua avaliação sobre a capacidade da entidade para continuar a operar, quando solicitado.

Em algumas circunstâncias, tais dificuldades podem constituir uma limitação de âmbito que conduz a uma modificação da opinião do auditor.⁷

Matérias Significativas Discutidas ou Sujeitas a Correspondência com a Gerência (Ref: Parágrafo 16(c)(i))

- A19. As matérias significativas discutidas ou sujeitas a correspondência com a gerência podem incluir matérias como:
- Condições de negócio que afectem a entidade e planos e estratégias de negócios que possam afectar os riscos de distorção material.
 - Preocupações acerca de consultas da gerência a outros auditores sobre matérias contabilísticas ou de auditoria.

⁷ ISA 705, *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

- Discussões ou correspondência associados à designação inicial ou recorrente do auditor no que respeita a práticas contabilísticas, à aplicação de normas de auditoria ou a honorários de auditoria ou outros serviços.

Outras Matérias Significativas Relevantes para o Processo de Relato Financeiro (Ref: Parágrafo 16(d))

A20. Outras matérias significativas decorrentes da auditoria directamente relevantes para os encarregados da governação na supervisão do processo de relato financeiro podem incluir matérias como distorções materiais de factos ou inconsistências materiais na informação que acompanha as demonstrações financeiras auditadas que foram corrigidas.

Independência do Auditor (Ref: Parágrafo 17)

- A21. Exige-se que o auditor cumpra requisitos éticos relevantes, nomeadamente relacionados com a independência, relativamente a trabalhos de auditoria de demonstrações financeiras.⁸
- A22. Os relacionamentos e outras matérias, bem como as salvaguardas a comunicar, variam com as circunstâncias do trabalho, mas abordam geralmente:
- (a) Ameaças à independência, que podem ser classificadas como: ameaças de interesse próprio, ameaças de auto-revisão, ameaças de advocacia, ameaças de familiaridade e ameaças de intimidação; e
 - (b) Salvaguardas criadas pela profissão, legislação ou regulação, salvaguardas na própria entidade e salvaguardas dos sistemas e procedimentos da própria firma de auditoria.

As comunicações exigidas pelo parágrafo 17(a) podem incluir uma violação inadvertida de requisitos éticos relevantes relacionados com a independência do auditor e quaisquer medidas correctivas tomadas ou propostas.

- A23. Os requisitos de comunicação relativos à independência do auditor que se apliquem no caso de entidades cotadas podem também ser relevantes no caso de outras entidades, em particular quando possam assumir interesse público significativo, uma vez que, em resultado dos seus negócios, da sua dimensão ou do seu estatuto empresarial, envolvem uma vasta gama de pessoas interessadas. Exemplos de entidades que não são entidades admitidas à cotação mas em relação às quais poderão ser apropriadas comunicações relativas à independência do auditor incluem entidades do sector público, instituições de crédito, companhias de seguros e fundos de benefícios de reforma. Por outro

⁸ ISA 200, *Objectivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo 14

lado, podem existir situações em que as comunicações relativas à independência do auditor não sejam relevantes, por exemplo quando todos os encarregados da governação foram informados dos factos relevantes no âmbito das suas actividades de gestão. Isto é particularmente provável quando a entidade é gerida pelo(s) próprio(s) proprietário(s) e a firma do auditor e as firmas da rede têm pouco envolvimento com a entidade para além da auditoria das demonstrações financeiras.

Matérias Suplementares (Ref: Parágrafo 3)

- A24. A supervisão da gerência pelos encarregados da governação inclui assegurar que a entidade concebe, implementa e mantém um controlo interno apropriado relativamente à fiabilidade do relato financeiro, à eficácia e à eficiência das operações e ao cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis.
- A25. O auditor pode tomar conhecimento de matérias suplementares que não se relacionam necessariamente com a supervisão do processo de relato financeiro mas que, apesar de tudo, serão provavelmente significativas para as responsabilidades dos encarregados da governação na supervisão da direcção estratégica e da responsabilização da entidade. Tais matérias podem incluir, por exemplo, aspectos significativos respeitantes a estruturas ou processos de governação e decisões ou acções significativas da gerência de topo sem autorização apropriada.
- A26. Ao decidir sobre a comunicação de matérias adicionais aos encarregados da governação, o auditor pode discutir matérias deste tipo de que teve conhecimento com o nível apropriado de gerência, salvo se não for apropriado fazê-lo nas circunstâncias.
- A27. Se uma matéria adicional for comunicada, pode ser apropriado que o auditor informe os encarregados da governação de que:
- (a) A identificação e comunicação de tais matérias são acessórias à finalidade da auditoria, que consiste em formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras;
 - (b) Não foram executados quaisquer procedimentos com respeito à matéria em questão que não os necessários para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras; e
 - (c) Não foram executados quaisquer procedimentos para determinar se existem outras matérias desse tipo.

O Processo de Comunicação

Estabelecer o Processo de Comunicação (Ref: Parágrafo 18)

- A28. A clara comunicação das responsabilidades do auditor, do âmbito e oportunidade planeados da auditoria e do conteúdo geral esperado das

comunicações ajuda a estabelecer a base para uma comunicação eficaz nos dois sentidos.

A29. Matérias que também contribuem para uma comunicação eficaz nos dois sentidos incluem a discussão sobre:

- A finalidade das comunicações. Quando a finalidade for clara, o auditor e os encarregados da governação estarão melhor colocados para chegar a um entendimento mútuo das questões relevantes e das acções esperadas no seguimento do processo de comunicação.
- A forma pela qual a comunicação será efectuada.
- A(s) pessoa(s) da equipa de auditoria e de entre os encarregados da governação que comunicarão relativamente a matérias específicas.
- A expectativa do auditor de que a comunicação terá dois sentidos e de que os encarregados da governação lhe comunicarão as matérias que considerem relevantes para a auditoria, como por exemplo as decisões estratégicas que possam significativamente afectar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria, a suspeita ou a detecção de risco de fraude e preocupações com a integridade ou competência da gerência de topo.
- O processo de adopção de medidas e de resposta a matérias comunicadas pelo auditor.
- O processo de adopção de medidas e de resposta a matérias comunicadas pelos encarregados da governação.

A30. O processo de comunicação variará com as circunstâncias, incluindo a dimensão e estrutura de governação da entidade, a forma como os encarregados da governação funcionam e o entendimento do auditor sobre a importância das matérias a comunicar. A dificuldade em estabelecer uma comunicação eficaz nos dois sentidos pode indicar que a comunicação entre o auditor e os encarregados da governação não é adequada para efeito da auditoria (ver o parágrafo A44).

Considerações Específicas para Pequenas Entidades

A31. No caso de auditoria de pequenas entidades, o auditor pode comunicar de maneira menos estruturada com os encarregados da governação, comparativamente com o caso de entidades admitidas à cotação ou de maior dimensão.

Comunicação com a Gerência

A32. Muitas matérias podem ser discutidas com a gerência no curso normal de uma auditoria, incluindo matérias cuja comunicação aos encarregados da

governança é exigida por esta ISA. Tais discussões reconhecem a responsabilidade executiva da gerência pela condução das operações da entidade e, em particular, a responsabilidade da gerência pela preparação das demonstrações financeiras.

- A33. Antes de comunicar as matérias aos encarregados da governança, o auditor pode discuti-las com a gerência, salvo se tal não for apropriado. Por exemplo, pode não ser apropriado discutir com a gerência questões relacionadas com a sua competência ou integridade. Além de reconhecer a responsabilidade executiva da gerência, estas discussões iniciais podem clarificar determinados factos e questões e dar à gerência uma oportunidade de fornecer mais informações e explicações. De forma análoga, quando a entidade tem uma função de auditoria interna, o auditor pode discutir determinadas matérias com o auditor interno antes de as comunicar aos encarregados da governança.

Comunicação com Terceiros

- A34. Os encarregados da governança podem querer fornecer a terceiros, como por exemplo bancos ou determinadas autoridades reguladoras, cópias de uma comunicação escrita do auditor. Em alguns casos, essa divulgação a terceiros pode ser ilegal ou de outra forma inapropriada. Quando uma comunicação escrita preparada para os encarregados da governança for fornecida a terceiros, pode ser importante nas circunstâncias que os terceiros sejam informados de que a comunicação não foi preparada com o intuito de lhes ser entregue, por exemplo declarando nas comunicações escritas com os encarregados da governança:

- (a) Que a comunicação foi preparada para o uso exclusivo dos encarregados da governança e, quando aplicável, da gerência do grupo e do auditor do grupo, e que não deve ser usada como base por terceiros;
- (b) Que o auditor não assume qualquer responsabilidade perante terceiros; e
- (c) Quaisquer restrições na divulgação ou distribuição a terceiros.

- A35. Em algumas jurisdições, por exemplo, pode ser exigido ao auditor por lei ou regulamento:

- Notificar um organismo de regulação ou de fiscalização de determinadas matérias comunicadas aos encarregados da governança. Por exemplo, em alguns países o auditor tem o dever de relatar distorções às autoridades sempre que a gerência e os encarregados da governança não adoptem medidas correctivas;
- Submeter cópias de determinados relatórios preparados para os encarregados da governança a organismos reguladores ou de financiamento relevantes, ou a outros organismos como uma autoridade central no caso de algumas entidades do sector público; ou

- Disponibilizar publicamente relatórios preparados para os encarregados da governação.

A36. Salvo se o fornecimento a um terceiro de uma cópia das comunicações escritas efectuadas pelo auditor aos encarregados da governação for exigido por lei ou regulamento, o auditor pode necessitar do consentimento prévio dos encarregados da governação para o fazer.

Formas de Comunicação (Ref: Parágrafos 19-20)

A37. A comunicação eficaz pode envolver apresentações estruturadas e relatórios escritos, bem como comunicações menos estruturadas, incluindo discussões. O auditor pode comunicar matérias para além das identificadas nos parágrafos 19 e 20, quer verbalmente quer por escrito. As comunicações escritas podem incluir uma carta de compromisso a fornecer aos encarregados da governação.

A38. Além da importância de uma matéria em particular, a forma de comunicação (nomeadamente, se deve ser verbal ou escrita, o grau de detalhe ou de resumo e se deve ser estruturada ou não estruturada) pode ser afectada por factores tais como:

- Se a matéria foi resolvida satisfatoriamente.
- Se a gerência comunicou previamente a matéria.
- A dimensão, estrutura operacional, ambiente de controlo e estrutura legal da entidade.
- No caso de uma auditoria de demonstrações financeiras com finalidade especial, se o auditor também audita as demonstrações financeiras com finalidade geral da entidade.
- Requisitos legais. Em algumas jurisdições é exigido que uma comunicação escrita aos encarregados da governação siga uma determinada forma prescrita pela lei local.
- As expectativas dos encarregados da governação, incluindo acordos feitos para reuniões periódicas ou comunicações com o auditor.
- A frequência do contacto e diálogo permanente que o auditor tem com os encarregados da governação.
- Se existiram alterações significativas na composição de um órgão de gestão.

A39. Quando uma matéria significativa for debatida com um membro individual dos encarregados da governação, por exemplo o presidente de um comité de auditoria, pode ser apropriado que o auditor resuma a matéria em comunicações posteriores, para que todos os encarregados da governação tenham informação completa e equilibrada.

Oportunidade das Comunicações (Ref: Parágrafo 21)

- A40. A oportunidade apropriada para as comunicações variará com as circunstâncias do trabalho. As circunstâncias relevantes incluem a importância e a natureza da matéria e a acção que se espera venha a ser empreendida pelos encarregados da governação. Por exemplo:
- As comunicações respeitantes a matérias de planeamento podem geralmente ser efectuadas na fase inicial do trabalho de auditoria e, no caso de um trabalho de auditoria inicial, podem ser efectuadas como parte da definição dos termos do trabalho.
 - Pode ser apropriado comunicar uma dificuldade significativa encontrada durante a auditoria logo que seja praticável, se os encarregados da governação forem capazes de ajudar o auditor a ultrapassar a dificuldade ou se for provável que tal dificuldade conduza a uma opinião modificada. De forma análoga, o auditor pode comunicar verbalmente aos encarregados da governação, logo que possível, as deficiências significativas do controlo interno que tenha identificado, antes de as comunicar por escrito conforme exigido pela ISA 265.⁹
 - As comunicações respeitantes à independência podem ser apropriadas sempre que forem feitos julgamentos significativos acerca das ameaças à independência e respectivas salvaguardas, por exemplo ao aceitar um trabalho de prestação de serviços que não são de auditoria, ou numa reunião de conclusão do trabalho. Uma reunião de conclusão do trabalho pode também ser a altura apropriada para comunicar conclusões da auditoria, incluindo os pontos de vista do auditor acerca dos aspectos qualitativos das práticas contabilísticas da entidade.
 - Ao auditar demonstrações financeiras com finalidade geral e demonstrações financeiras com finalidade especial, poderá ser apropriado coordenar a oportunidade das comunicações.
- A41. Outros factores que podem ser relevantes para a oportunidade das comunicações incluem:
- A dimensão, estrutura operacional, ambiente de controlo e estrutura legal da entidade auditada.
 - Qualquer obrigação legal de comunicar determinadas matérias dentro de um calendário especificado.
 - As expectativas dos encarregados da governação, incluindo reuniões ou comunicações periódicas acordadas com o auditor.

⁹ ISA 265, parágrafos 9 e A14

- O momento em que o auditor identifica determinadas matérias; por exemplo, o auditor pode não identificar uma matéria específica (nomeadamente, o incumprimento de uma lei) a tempo de ser empreendida uma acção preventiva, mas a comunicação da matéria poderá possibilitar uma acção que remedeie a situação.

Adequação do Processo de Comunicação (Ref: Parágrafo 22)

A42. O auditor não precisa de conceber procedimentos específicos para avaliar a comunicação nos dois sentidos com os encarregados da governação; essa avaliação poderá antes ser baseada em observações que resultem de procedimentos de auditoria executados para outras finalidades. Tais observações podem incluir:

- A apropriação e oportunidade das acções empreendidas pelos encarregados da governação em resposta a matérias levantadas pelo auditor. Quando matérias significativas levantadas em comunicações anteriores não foram eficazmente tratadas, poderá ser apropriado que o auditor indague a razão por que não foi empreendida a acção apropriada e considere a possibilidade de levantar de novo a questão. Isso evita o risco de dar a impressão que o auditor se deu por satisfeito por a matéria ter sido adequadamente tratada ou porque deixou de ser significativa.
- A aparente abertura dos encarregados da governação nas suas comunicações com o auditor.
- A disponibilidade e capacidade dos encarregados da governação em reunir com o auditor sem a presença da gerência.
- A aparente capacidade dos encarregados da governação para compreender completamente as matérias levantadas pelo auditor, como por exemplo até que ponto os encarregados da governação examinam os assuntos e questionam as recomendações que lhes foram feitas.
- Dificuldades em estabelecer com os encarregados da governação um entendimento mútuo sobre a forma, oportunidade e conteúdo geral esperados das comunicações.
- Quando todos ou alguns dos encarregados da governação estiverem envolvidos na gestão da entidade, a sua aparente consciencialização sobre a forma como as matérias debatidas com o auditor afectam as suas responsabilidades globais de governação, bem como as suas responsabilidades de gestão.
- Se a comunicação nos dois sentidos entre o auditor e os encarregados da governação cumpre os requisitos legais e regulamentares aplicáveis.

A43. Como referido no parágrafo 4, uma comunicação eficaz nos dois sentidos ajuda tanto o auditor como os encarregados da governação. Adicionalmente, a ISA

315 identifica a participação dos encarregados da governação, incluindo a sua interacção com a auditoria interna, se existir, e com os auditores externos, como um elemento do ambiente de controlo da entidade.¹⁰ Uma comunicação nos dois sentidos inadequada pode indicar um ambiente de controlo que não é satisfatório e pode influenciar a avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material. Existe também o risco de que o auditor possa não ter obtido prova de auditoria suficiente e apropriada para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

- A44. Se a comunicação nos dois sentidos entre o auditor e os encarregados da governação não for adequada e a situação não puder ser resolvida, o auditor pode empreender acções como:
- Modificar a sua opinião em resultado de uma limitação de âmbito.
 - Obter aconselhamento jurídico acerca das consequências de diferentes cursos de acção.
 - Comunicar com terceiros (por exemplo, um regulador) ou com uma autoridade mais elevada na estrutura de governação que esteja fora da entidade, como os proprietários de um negócio (nomeadamente, accionistas numa assembleia geral) ou ainda, no sector público, o membro do Governo responsável ou o Parlamento.
 - Renunciar ao trabalho, quando a renúncia for possível de acordo com a lei ou regulamentos aplicáveis.

Documentação (Ref: Parágrafo 23)

- A45. A documentação da comunicação verbal pode incluir uma cópia das actas preparadas pela entidade, conservadas como parte da documentação de auditoria quando constituírem um registo apropriado da comunicação.

¹⁰ ISA 315, parágrafo A70

Appendix 1

(Ref: Parágrafo 3)

Requisitos Específicos na ISQC 1 e Outras ISA que se Referem à Comunicação com os Encarregados da Governação

Este apêndice identifica os parágrafos da ISQC 1¹ e de outras ISA em vigor para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2009 que exigem a comunicação de matérias específicas aos encarregados da governação. A lista não substitui a consideração dos requisitos e respectivo material de aplicação e outro material explicativo constante das ISA.

- ISQC 1, *Controlo de Qualidade para Firms que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados* – parágrafo 30(a)
- ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras* – parágrafos 21, 38(c)(i) e 40-42.
- ISA 250, *Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras* – parágrafos 14, 19 e 22-24
- ISA 265, *Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e à Gerência* – parágrafo 9
- ISA 450, *Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria* – parágrafos 12-13
- ISA 505, *Confirmações Externas* – parágrafo 9
- ISA 510, *Trabalhos de Auditoria Iniciais – Saldos de Abertura* – parágrafo 7
- ISA 550, *Partes Relacionadas* – parágrafo 27
- ISA 560, *Acontecimentos Subsequentes* – parágrafos 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) e 17
- ISA 570, *Continuidade* – parágrafo 23
- ISA 600, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores do Componente)* – parágrafo 49
- ISA 705, *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente* – parágrafos 12, 14, 19(a) e 28

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

- ISA 706, *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente* – parágrafo 9
- ISA 710, *Informação Comparativa – Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas* – parágrafo 18
- ISA 720, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação em Documentos que Contenham Demonstrações Financeiras Auditadas* – parágrafos 10, 13 e 16

Apêndice 2

(Ref: Parágrafo 16(a), A17)

Aspectos Qualitativos de Práticas Contabilísticas

A comunicação exigida pelo parágrafo 16(a) e debatida no parágrafo A17 pode incluir matérias como:

Políticas Contabilísticas

- A apropriação das políticas contabilísticas às circunstâncias particulares da entidade, tendo em vista a necessidade de equilibrar o custo de prestar a informação com o benefício provável para os utentes das demonstrações financeiras da entidade. Quando existam políticas contabilísticas alternativas aceitáveis, a comunicação pode incluir a identificação dos itens das demonstrações financeiras que são afectados pela escolha de políticas contabilísticas significativas, bem como informação sobre as políticas contabilísticas usadas por entidades similares.
- A selecção inicial de políticas contabilísticas e as alterações nas mesmas, incluindo a aplicação de novas normas e interpretações contabilísticas. A comunicação pode incluir: o efeito da oportunidade e do método de aplicação de uma alteração de política contabilística nos resultados correntes e futuros da entidade e a oportunidade de uma alteração de política contabilística em relação a novas normas e interpretações contabilísticas que sejam esperadas.
- O efeito de políticas contabilísticas significativas em áreas controversas ou emergentes (ou exclusivas de um sector de actividade, particularmente quando exista uma falta de orientação normativa ou de consenso).
- O efeito da oportunidade de transacções em relação ao período em que são registadas.

Estimativas Contabilísticas

- Relativamente a itens em que as estimativas sejam significativas, as questões debatidas na ISA 540,¹ que incluem, por exemplo:
 - Identificação pela gerência das estimativas contabilísticas.
 - Processo seguido pela gerência para fazer estimativas contabilísticas.
 - Riscos de distorção material.
 - Indicadores de possíveis faltas de isenção por parte da gerência.

¹ ISA 540, *Auditar Estimativas Contabilísticas, Incluindo Estimativas de Justo Valor e Respectivas Divulgações*

- Divulgação da incerteza da estimativa nas demonstrações financeiras.

Divulgações nas Demonstrações Financeiras

- As questões em causa e os respectivos julgamentos efectuados na formulação de divulgações sensíveis nas demonstrações financeiras (nomeadamente, divulgações relativas ao reconhecimento do rédito, remunerações, continuidade das operações, acontecimentos subsequentes e questões relacionadas com contingências).
- A neutralidade, consistência e clareza globais das divulgações constantes das demonstrações financeiras.

Matérias Relacionadas

- O potencial efeito nas demonstrações financeiras de riscos, exposições e incertezas significativos, tais como litígios pendentes, que sejam divulgados nas demonstrações financeiras.
- Até que ponto as demonstrações financeiras são afectadas por transacções não usuais, incluindo quantias não recorrentes reconhecidas durante o período, e até que ponto tais transacções são divulgadas separadamente nas demonstrações financeiras.
- Os factores que afectam as quantias escrituradas de activos e passivos, incluindo as bases utilizadas pela entidade para determinar as vidas úteis dos activos tangíveis e intangíveis. A comunicação pode explicar como foram seleccionados os factores que afectam quantias escrituradas e como outras escolhas teriam afectado as demonstrações financeiras.
- A correcção selectiva de distorções, por exemplo, a correcção de distorções com o efeito de aumentar resultados relatados, mas não as correcções que resultam na diminuição dos resultados relatados.