

# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 550

## PARTES RELACIONADAS

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

### ÍNDICE

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1
Natureza dos Relacionamentos e Transacções com Partes Relacionadas ...	2
Responsabilidades do Auditor .....	3–7
Data de Entrada em Vigor .....	8
<b>Objectivos</b> .....	9
<b>Definições</b> .....	10
<b>Requisitos</b>	
Procedimentos de Avaliação do Risco e Actividades Relacionadas .....	11–17
Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transacções com Partes Relacionadas .....	18–19
Resposta aos Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transacções com Partes Relacionadas .....	20–24
Avaliação da Contabilização e Divulgação dos Relacionamentos e Transacções com Partes Relacionadas Identificadas .....	25
Declarações Escritas .....	26
Comunicação com os Encarregados da Governação .....	27
Documentação .....	28
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Responsabilidades do Auditor .....	A1–A3
Definição de Parte Relacionada .....	A4–A7
Procedimentos de Avaliação do Risco e Actividades Relacionadas .....	A8–A28

\* 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.

## PARTES RELACIONADAS

Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transacções com Partes Relacionadas .....	A29–A30
Resposta aos Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transacções com Partes Relacionadas .....	A31–A45
Avaliação da Contabilização e Divulgação dos Relacionamentos e Transacções com Partes Relacionadas Identificadas .....	A46–A47
Declarações Escritas .....	A48–A49
Comunicação com os Encarregados da Governação .....	A50

---

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 550, *Partes Relacionadas*, 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 respeitantes aos relacionamentos e transacções com partes relacionadas quando executa uma auditoria de demonstrações financeiras. Especificamente, desenvolve a forma como a ISA 315,<sup>1</sup> a ISA 330,<sup>2</sup> e a ISA 240<sup>3</sup> devem ser aplicadas em relação aos riscos de distorção material associados aos relacionamentos e transacções com partes relacionadas.

### Natureza dos Relacionamentos e Transacções com Partes Relacionadas

2. Muitas transacções com partes relacionadas realizam-se no âmbito normal da actividade. Nestas circunstâncias, não acarretam risco mais alto de distorção material das demonstrações financeiras do que transacções similares com partes não relacionadas. Porém, a natureza das relações e das transacções com partes relacionadas pode, nalgumas circunstâncias, dar origem a riscos mais altos de distorção material das demonstrações financeiras do que transacções com partes não relacionadas. Por exemplo:
  - As partes relacionadas podem operar através de um conjunto alargado e complexo de relações e estruturas, com um aumento correspondente na complexidade das transacções com partes relacionadas.
  - Os sistemas de informação podem não ser eficazes na identificação ou sumarização de transacções e saldos entre uma entidade e as suas partes relacionadas.
  - As transacções com partes relacionadas podem não ser efectuadas segundo termos e condições de mercado normais; por exemplo, algumas transacções com partes relacionadas podem ser efectuadas sem qualquer retribuição.

### Responsabilidades do Auditor

3. Dado que as partes relacionadas não são independentes umas das outras, muitos referenciais de relato financeiro estabelecem requisitos específicos de contabilização e divulgação para as relações, transacções e saldos com partes relacionadas, para permitir que os utentes das demonstrações financeiras possam compreender a sua natureza e os seus efeitos reais ou potenciais sobre as demonstrações financeiras. Quando o referencial de relato financeiro aplicável estabelecer tais requisitos, o auditor tem a responsabilidade de

---

<sup>1</sup> ISA 315, *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*

<sup>2</sup> ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

<sup>3</sup> ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*

executar procedimentos de auditoria para identificar, avaliar e responder aos riscos de distorção material provenientes da não contabilização e divulgação apropriadas pela entidade das relações, transacções e saldos com partes relacionadas de acordo com os requisitos do referencial.

4. Mesmo que o referencial de relato financeiro aplicável estabeleça requisitos mínimos ou não estabeleça requisitos sobre partes relacionadas, o auditor terá de tomar conhecimento dos relacionamentos e transacções com partes relacionadas de forma suficiente para ser capaz de concluir se as demonstrações financeiras, na medida em que sejam afectadas por esses relacionamentos e transacções: (Ref: Parágrafo A1)
  - (a) Garantem uma apresentação apropriada (para referenciais de apresentação apropriada); ou (Ref: Parágrafo A2)
  - (b) Não são enganadoras (para referenciais de cumprimento). (Ref: Parágrafo A3)
5. Além disso, o conhecimento dos relacionamentos e transacções com partes relacionadas da entidade é relevante para a avaliação pelo auditor sobre se estão presentes um ou mais riscos de fraude conforme exigido pela ISA 240<sup>4</sup>, porque a fraude pode ser cometida mais facilmente através de partes relacionadas.
6. Dadas as limitações inerentes de uma auditoria, existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais das demonstrações financeiras possam não ser detectadas, mesmo que a auditoria seja devidamente planeada e executada de acordo com as ISA.<sup>5</sup> No contexto das partes relacionadas, os potenciais efeitos de limitações inerentes sobre a capacidade do auditor para detectar distorções materiais são maiores por razões como:
  - A gerência pode não ter conhecimento da existência de todos os relacionamentos e transacções com partes relacionadas, especialmente se o referencial de relato financeiro aplicável não estabelecer requisitos aplicáveis a essas partes relacionadas.
  - As relações entre partes relacionadas podem representar uma maior oportunidade para conluio, encobrimento ou manipulação pela gerência.
7. Planear e executar a auditoria com cepticismo profissional como exigido pela ISA 200<sup>6</sup> é, assim, particularmente importante neste contexto, dado o potencial para que existam relacionamentos e transacções com partes relacionadas que

---

<sup>4</sup> ISA 240, parágrafo 24

<sup>5</sup> ISA 200, *Objectivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafos A51–A52

<sup>6</sup> ISA 200, parágrafo 15

não foram divulgados. Os requisitos desta ISA são concebidos para ajudar o auditor a identificar e avaliar os riscos de distorção material associados a relacionamentos e transacções com partes relacionadas e a conceber procedimentos de auditoria para dar resposta aos riscos avaliados.

### **Data de Entrada em Vigor**

8. Esta ISA é aplicável às auditorias de demonstrações financeiras de períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2009.

### **Objectivos**

9. Os objectivos do auditor são:
  - (a) Independentemente de o referencial de relato financeiro aplicável estabelecer ou não requisitos sobre partes relacionadas, obter um conhecimento suficiente dos relacionamentos e transacções com partes relacionadas para ser capaz de:
    - (i) Reconhecer factores de risco de fraude, se existirem, provenientes de relacionamentos e transacções com partes relacionadas e que sejam relevantes para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material devido a fraude; e
    - (ii) Concluir, com base na prova de auditoria obtida, se as demonstrações financeiras, na medida em que são afectadas por esses relacionamentos e transacções:
      - a. Garantem uma apresentação apropriada (para referenciais de apresentação apropriada); ou
      - b. Não são enganadoras (para referenciais de cumprimento); e
  - (b) Além disso, quando o referencial de relato financeiro aplicável estabelecer requisitos sobre partes relacionadas, obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se os relacionamentos e transacções com partes relacionadas foram apropriadamente identificados, contabilizados e divulgados nas demonstrações financeiras de acordo com o referencial.

### **Definições**

10. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
  - (a) Parte relacionada – Uma parte que é: (Ref: Parágrafos A4–A7)
    - (i) Uma parte relacionada como definido no referencial de relato financeiro aplicável; ou

- (ii) No caso de um referencial de relato financeiro aplicável que estabelece requisitos mínimos ou não estabelece requisitos sobre partes relacionadas:
- a. Uma pessoa ou outra entidade que tem controlo ou influência significativa, directa ou indirectamente por meio de um ou mais intermediários, sobre a entidade que relata;
  - b. Uma outra entidade sobre a qual a entidade que relata tem controlo ou influência significativa directa ou indirectamente por meio de um ou mais intermediários; ou
  - c. Uma outra entidade que está sob controlo comum com a entidade que relata tendo:
    - i. Controlo de propriedade comum;
    - ii. Proprietários que são membros próximos da família; ou
    - iii. Gerência principal comum.

Porém, as entidades que estão sob controlo comum por um Estado (isto é, um governo nacional, regional ou local) não são consideradas relacionadas salvo se empreenderem transacções significativas ou partilharem recursos numa extensão significativa umas com as outras.

- (b) Transacção entre partes não relacionadas – Uma transacção efectuada em determinados termos e condições, de livre vontade, entre um comprador e um vendedor que não são relacionados e que actuam de forma independente um do outro na defesa dos seus próprios interesses.

## Requisitos

### Procedimentos de Avaliação do Risco e Actividades Relacionadas

11. No âmbito dos procedimentos de avaliação do risco e actividades relacionadas que a ISA 315 e a ISA 240 exigem que o auditor execute durante a auditoria<sup>7</sup>, o auditor deve executar os procedimentos de auditoria e actividades relacionadas estabelecidos nos parágrafos 12-17 para obter informação relevante para identificar os riscos de distorção material associados a relacionamentos e transacções com partes relacionadas. (Ref: Parágrafo A8)

---

<sup>7</sup> ISA 315, parágrafo 5; ISA 240, parágrafo 16

*Tomar Conhecimento dos Relacionamentos e Transacções com Partes Relacionadas da Entidade*

12. As discussões no seio da equipa de trabalho exigidas pela ISA 315 e pela ISA 240<sup>8</sup> devem incluir considerações específicas sobre a susceptibilidade das demonstrações financeiras a distorção material devido a fraude ou erro que possa resultar dos relacionamentos e transacções da entidade com partes relacionadas. (Ref: Parágrafos A9–A10)
13. O auditor deve proceder a indagações junto da gerência sobre:
  - (a) A identidade das partes relacionadas da entidade, incluindo as alterações face ao período anterior; (Ref: Parágrafos A11-A14)
  - (b) A natureza das relações entre a entidade e essas partes relacionadas; e
  - (c) Se a entidade celebrou quaisquer transacções com essas partes relacionadas durante o período e, em caso afirmativo, o tipo e finalidade das transacções.
14. O auditor deve proceder a indagações junto da gerência e outros dentro da entidade e executar outros procedimentos de avaliação do risco considerados apropriados para se inteirar dos controlos, se existirem, que a gerência estabeleceu para: (Ref: Parágrafos A15–A20)
  - (a) Identificar, contabilizar e divulgar os relacionamentos e transacções com partes relacionadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável;
  - (b) Autorizar e aprovar transacções e acordos significativos com partes relacionadas; e (Ref: Parágrafo A21)
  - (c) Autorizar e aprovar transacções e acordos significativos fora do âmbito normal da actividade.

*Estar Atento à Informação sobre Partes Relacionadas ao Rever Registos ou Documentos*

15. Durante a auditoria, o auditor deve estar atento, ao inspeccionar registos ou documentos, relativamente a acordos ou outras informações que possam indicar a existência de relacionamentos e transacções com partes relacionadas que a gerência não tenha previamente identificado ou divulgado ao auditor. (Ref: Parágrafos A22–A23)

Em particular relativamente à eventual existência de relacionamentos e transacções com partes relacionadas que a gerência não tenha previamente identificado ou divulgado ao auditor, este deve analisar:

---

<sup>8</sup> ISA 315, parágrafo 10; ISA 240, parágrafo 15

- (a) Confirmações bancárias e de advogados obtidas no âmbito dos procedimentos do auditor;
  - (b) Actas de reuniões de accionistas e dos encarregados da governação; e
  - (c) Outros registos ou documentos que o auditor considere necessários nas circunstâncias da entidade.
16. Se o auditor identificar transacções significativas fora do âmbito normal da actividade da entidade ao executar os procedimentos de auditoria exigidos pelo parágrafo 15 ou através de outros procedimentos de auditoria, deve questionar a gerência sobre: (Ref: Parágrafos A24–A25)
- (a) A natureza dessas transacções; e (Ref: Parágrafo A26)
  - (b) Se poderão estar envolvidas partes relacionadas. (Ref: Parágrafo A27)

*Partilha de Informação sobre Partes Relacionadas com a Equipa de Trabalho*

17. O auditor deve partilhar com os outros membros da equipa de trabalho a informação relevante obtida sobre as partes relacionadas da entidade. (Ref: Parágrafo A28)

**Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transacções com Partes Relacionadas**

18. Em cumprimento dos requisitos da ISA 315 no sentido de identificar e avaliar os riscos de distorção material<sup>9</sup>, o auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção material associados a relacionamentos e transacções com partes relacionadas e determinar se quaisquer desses riscos constituem riscos significativos. Ao fazer esta determinação, o auditor deve tratar as transacções significativas com partes relacionadas identificadas fora do âmbito normal da actividade da entidade como dando origem a riscos significativos.
19. Se o auditor identificar factores de risco de fraude (incluindo circunstâncias relativas à existência de uma parte relacionada com influência dominante) quando executa os procedimentos de avaliação do risco e actividades relacionadas associadas a partes relacionadas, deve considerar tal informação quando identifica e avalia os riscos de distorção material devido a fraude ou erro de acordo com a ISA 240. (Ref: Parágrafos A6, A29–A30)

**Resposta aos Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transacções com Partes Relacionadas**

20. Como parte do requisito da ISA 330 no sentido de que o auditor dê resposta aos riscos avaliados<sup>10</sup>, ele concebe e executa procedimentos de auditoria adicionais

---

<sup>9</sup> ISA 315, parágrafo 25

<sup>10</sup> ISA 330, parágrafos 5–6



para obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os riscos avaliados de distorção material associados aos relacionamentos e transações com partes relacionadas. Estes procedimentos de auditoria devem incluir os exigidos pelos parágrafos 21-24. (Ref: Parágrafos A31–A34)

*Identificação de Partes Relacionadas ou de Transações Significativas com Partes Relacionadas Anteriormente Não Identificadas ou Não Divulgadas*

21. Se o auditor identificar acordos ou informações que sugiram a existência de relações ou transações com partes relacionadas que a gerência não tenha previamente identificado ou divulgado ao auditor, este deve determinar se as circunstâncias subjacentes confirmam a existência dessas relações ou transações.
22. Se o auditor identificar partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas que a gerência não tenha anteriormente identificado ou divulgado ao auditor, deve:
  - (a) Comunicar prontamente a informação relevante aos outros membros da equipa de trabalho; (Ref: Parágrafo A35)
  - (b) Quando o referencial de relato financeiro aplicável estabelecer requisitos sobre partes relacionadas:
    - (i) Solicitar à gerência que identifique todas as transações com as partes relacionadas recém identificadas para avaliação posterior pelo auditor; e
    - (ii) Indagar quanto às razões por que os controlos da entidade aplicáveis aos relacionamentos e transações com partes relacionadas não permitiram a identificação ou divulgação dessas relações ou transações;
  - (c) Executar procedimentos substantivos de auditoria apropriados em relação a essas partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas recém identificadas; (Ref: Parágrafo A36)
  - (d) Reconsiderar o risco de que possam existir outras partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas que a gerência não tenha previamente identificado ou divulgado ao auditor e executar procedimentos de auditoria adicionais conforme necessário; e
  - (e) Se a não divulgação pela gerência se afigurar intencional (e portanto indicativa de um risco de distorção material devido a fraude), avaliar as implicações para a auditoria. (Ref: Parágrafo A37)

*Transacções Significativas com Partes Relacionadas Identificadas fora do Âmbito Normal da Actividade da Entidade*

23. Relativamente a transacções significativas com partes relacionadas identificadas fora do âmbito normal da actividade da entidade, o auditor deve:
- (a) Inspeccionar os contratos ou acordos subjacentes, se existirem, e avaliar se:
    - (i) A justificação económica (ou a sua falta) das transacções sugere que possam ter sido celebradas para levar a efeito relato financeiro fraudulento ou esconder a apropriação indevida de activos;<sup>11</sup> (Ref: Parágrafos A38–A39)
    - (ii) Os termos das transacções são consistentes com as explicações da gerência; e
    - (iii) As transacções foram devidamente contabilizadas e divulgadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável; e
  - (b) Obter prova de auditoria de que as transacções foram apropriadamente autorizadas e aprovadas. (Ref: Parágrafos A40–A41)

*Asserções de que as Transacções com Partes Relacionadas Foram Conduzidas em Termos Equivalentes ao que Aconteceria numa Transacção Entre Partes Não Relacionadas*

24. Se a gerência tiver feito nas demonstrações financeiras uma asserção considerando que uma transacção com uma parte relacionada foi conduzida em termos equivalentes ao que aconteceria numa transacção entre partes não relacionadas, o auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca dessa asserção. (Ref: Parágrafos A42–A45)

**Avaliação da Contabilização e Divulgação dos Relacionamentos e Transacções com Partes Relacionadas Identificadas**

25. Ao formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras de acordo com a ISA 700,<sup>12</sup> o auditor deve avaliar: (Ref: Parágrafo A46)
- (a) Se os relacionamentos e transacções com partes relacionadas identificadas foram apropriadamente contabilizados e divulgados de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável; e (Ref: Parágrafo A47)
  - (b) Se os efeitos dos relacionamentos e transacções com partes relacionadas:

---

<sup>11</sup> ISA 240, parágrafo 32(c)

<sup>12</sup> ISA 700, *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, parágrafos 10–15

- (i) Não permitem que as demonstrações financeiras representem uma apresentação apropriada (para referenciais de apresentação apropriada); ou
- (iii) Fazem com que as demonstrações financeiras sejam enganadoras (para referencias de cumprimento).

### **Declarações Escritas**

26. Quando o referencial de relato financeiro estabelece requisitos sobre partes relacionadas, o auditor deve obter declarações escritas da gerência e, quando apropriado, dos encarregados da governação no sentido de que: (Ref: Parágrafos A48–A49)
- (a) Divulgaram ao auditor a identidade das partes relacionadas da entidade e todos os relacionamentos e transações com partes relacionadas de que têm conhecimento; e
  - (b) Contabilizaram e divulgaram apropriadamente tais relacionamentos e transações de acordo com os requisitos do referencial.

### **Comunicação com os Encarregados da Governação**

27. Salvo se todos os encarregados da governação estiverem envolvidos na gestão da entidade,<sup>13</sup> o auditor deve comunicar aos encarregados da governação as matérias significativas que surgiram durante a auditoria em conexão com as partes relacionadas da entidade. (Ref: Parágrafo A50)

### **Documentação**

28. O auditor deve incluir na documentação de auditoria os nomes das partes relacionadas identificadas e a natureza dos relacionamentos em causa.<sup>14</sup>

\*\*\*

## **Material de Aplicação e Outro Material Explicativo**

### **Responsabilidades do Auditor**

*Referenciais de Relato Financeiro que Estabelecem Requisitos Mínimos sobre Partes Relacionadas* (Ref: Parágrafo 4)

- A1. Um referencial de relato financeiro aplicável que estabelece requisitos mínimos sobre partes relacionadas é aquele que define o significado de parte relacionada mas em que essa definição tem um âmbito substancialmente mais reduzido do

<sup>13</sup> ISA 260, *Comunicação com os Encarregados da Governação*, parágrafo 13

<sup>14</sup> ISA 230, *Documentação de Auditoria*, parágrafos 8–11 e parágrafo A6

que a definição estabelecida no parágrafo 10(b)(ii) desta ISA, de tal forma que um requisito de divulgação de relacionamentos e transações com partes relacionadas previsto nesse referencial será aplicável a bastante menos relacionamentos e transações com partes relacionadas.

*Referenciais de Apresentação Apropriada* (Ref: Parágrafo 4(a))

- A2. No contexto de um referencial de apresentação apropriada,<sup>15</sup> os relacionamentos e transações com partes relacionadas podem dar origem a que as demonstrações financeiras não garantam uma apresentação apropriada se, por exemplo, a realidade económica de tais relacionamentos e transações não estiver apropriadamente reflectida nas demonstrações financeiras. Por exemplo, a apresentação apropriada pode não ser conseguida se a venda de uma propriedade pela entidade a um accionista com controlo por um preço acima ou abaixo do justo preço de mercado tiver sido contabilizada como uma transação envolvendo um lucro ou prejuízo para a entidade quando poderá constituir uma contribuição ou um retorno de capital ou o pagamento de um dividendo.

*Referenciais de Cumprimento* (Ref: Parágrafo 4(b))

- A3. No contexto de um referencial de cumprimento, se os relacionamentos e transações com partes relacionadas dão ou não origem a que as demonstrações financeiras sejam enganadoras nos termos da ISA 700 depende das circunstâncias particulares do trabalho. Por exemplo, mesmo que a não divulgação de transações com partes relacionadas esteja em conformidade com o referencial e com a lei ou regulamento aplicáveis, as demonstrações financeiras podem ser enganadoras se uma parte substancial do rédito da entidade for obtido a partir de transações com partes relacionadas e se tal facto não for divulgado. Porém, será extremamente raro que o auditor considere que demonstrações financeiras preparadas e apresentadas de acordo com um referencial de cumprimento sejam consideradas enganadoras se, de acordo com a ISA 210<sup>16</sup> tiver determinado que o referencial é aceitável.<sup>17</sup>

**Definição de Parte Relacionada** (Ref: Parágrafo 10(b))

- A4. Muitos referenciais de relato financeiro abordam os conceitos de controlo e de influência significativa. Se bem que possam ser utilizados diferentes termos, de forma geral é entendido que:

(a) Controlo é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma

<sup>15</sup> A ISA 200, parágrafo 13(a), define o significado de referenciais de apresentação apropriada e de cumprimento.

<sup>16</sup> ISA 210, *Aceitar os Termos de um Trabalho de Auditoria*, parágrafo 6(a)

<sup>17</sup> ISA 700, parágrafo A12

entidade de forma a obter benefícios das suas actividades; e

- (b) Influência significativa (que pode ser obtida por detenção de partes sociais, estatuto ou acordo) é o poder de participar nas decisões de política financeira e operacional de uma entidade, mas não o controlo dessas políticas.
- A5. A existência das seguintes relações pode indicar a presença de controlo ou influência significativa:
- (a) Detenção directa ou indirecta de capital ou de outros interesses financeiros na entidade.
  - (b) Detenção directa ou indirecta pela entidade de capital ou de outros interesses financeiros noutras entidades.
  - (c) Fazer parte dos encarregados da governação ou dos membros chave da gerência (isto é, os membros da gerência que tenham a autoridade e a responsabilidade pelo planeamento, direcção e controlo das actividades da entidade).
  - (d) Ser um membro próximo da família de qualquer pessoa referida na alínea (c).
  - (e) Ter uma forte relação de negócio com qualquer pessoa referida na alínea (c).

#### *Partes Relacionadas com Influência Dominante*

- A6. As partes relacionadas, em virtude da sua capacidade de exercer controlo ou influência significativa, podem estar em posição de exercer influência dominante sobre a entidade ou sobre a sua gerência. A consideração deste comportamento é relevante ao identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude, como explicado adiante nos parágrafos A29–A30.

#### *Entidades com Finalidade Especial como Partes Relacionadas*

- A7. Em algumas circunstâncias, uma entidade com finalidade especial<sup>18</sup> pode ser uma parte relacionada da entidade porque esta a pode, em substância, controlar, mesmo que possua pouco ou não possua nenhum capital próprio da entidade com finalidade especial.

### **Procedimentos de Avaliação do Risco e Actividades Relacionadas**

#### *Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transacções com Partes Relacionadas (Ref: Parágrafo 11)*

---

<sup>18</sup> A ISA 315, parágrafos A26-A27, proporciona orientação respeitante à natureza de uma entidade com finalidade especial.

### Considerações Específicas para Entidades do Sector Público

- A8. As responsabilidades do auditor do sector público no que respeita aos relacionamentos e transacções com partes relacionadas podem ser afectadas pelo mandato de auditoria ou por obrigações de entidades do sector público resultantes de lei, regulamento ou outra autoridade. Consequentemente, as responsabilidades do auditor do sector público podem não se limitar a tratar os riscos de distorção material associados aos relacionamentos e transacções com partes relacionadas, podendo também incluir uma responsabilidade mais vasta pelo tratamento dos riscos de incumprimento da lei, regulamento ou outra autoridade que regem as organizações do sector público e estabelecem requisitos específicos na condução de negócios com partes relacionadas. Adicionalmente, o auditor do sector público poderá ter de tomar em consideração requisitos de relato financeiro do sector público relativos a relacionamentos e transacções com partes relacionadas que possam diferir dos requisitos aplicáveis ao sector privado.

### *Conhecimento dos Relacionamentos e Transacções da Entidade com Partes Relacionadas*

#### Discussão no seio da Equipa de Trabalho (Ref: Parágrafo 12)

- A9. As matérias que podem ser tratadas na discussão no seio da equipa de trabalho incluem:
- A natureza e extensão dos relacionamentos e transacções com partes relacionadas (usando, por exemplo, o registo do auditor sobre partes relacionadas identificadas, actualizado após cada auditoria).
  - Salientar a importância de manter o cepticismo profissional ao longo de toda a auditoria no que respeita ao potencial de distorção material associada aos relacionamentos e transacções com partes relacionadas.
  - As circunstâncias ou condições da entidade que possam indicar a existência de relações ou transacções com partes relacionadas que a gerência não tenha identificado ou divulgado ao auditor (por exemplo, uma estrutura organizacional complexa, o uso de entidades com finalidade especial para transacções fora do balanço ou um sistema de informação inadequado).
  - Os registos ou documentos que possam indicar a existência de relacionamentos e transacções com partes relacionadas.
  - A importância atribuída pela gerência e pelos encarregados da governação à identificação, contabilização apropriada e divulgação de relacionamentos e transacções com partes relacionadas (se o referencial de relato financeiro aplicável estabelecer requisitos sobre partes relacionadas) e o risco associado de derrogação de controlos relevantes pela gerência.

A10. Além disso, a discussão no contexto da fraude pode incluir considerações específicas sobre a forma como as partes relacionadas podem estar envolvidas em fraude. Por exemplo:

- A forma como as entidades com finalidade especial controladas pela gerência podem ser usadas para facilitar uma gestão dos resultados.
- A forma como as transações entre a entidade e um parceiro de negócio conhecido de um membro chave da gerência podem ter sido combinadas para facilitar a apropriação indevida de activos da entidade.

Identidade das Partes Relacionadas da Entidade (Ref: Parágrafo 13(a))

A11. Nos casos em que o referencial de relato financeiro estabeleça requisitos sobre partes relacionadas, a gerência terá provavelmente facilidade em dispor de informação respeitante à identidade das partes relacionadas da entidade, na medida em que os seus sistemas de informação precisam de registar, processar e resumir os relacionamentos e transações com partes relacionadas a fim de habilitar a entidade a satisfazer os requisitos de contabilização e de divulgação desse referencial. A gerência terá portanto provavelmente à sua disposição uma lista exhaustiva das partes relacionadas e das alterações relativas ao período anterior. Para os trabalhos recorrentes, proceder a indagações proporciona uma base para comparar a informação facultada pela gerência com o registo do auditor sobre partes relacionadas preparado em auditorias anteriores.

A12. Porém, quando o referencial não estabelece requisitos sobre partes relacionadas, a entidade pode não dispor de tais sistemas de informação. Nessas circunstâncias, é possível que a gerência não tenha conhecimento da existência de todas as partes relacionadas. Apesar de tudo, o requisito que obriga às indagações especificadas no parágrafo 13 continua a ser aplicável porque a gerência pode ter conhecimento de partes que satisfazem a definição de parte relacionada estabelecida nesta ISA. Em tal caso, porém, as indagações do auditor respeitantes à identidade das partes relacionadas da entidade serão provavelmente integradas nos procedimentos de avaliação do risco e actividades relacionadas do auditor executadas de acordo com a ISA 315 para obter informação respeitante:

- Às estruturas de propriedade e de governação da entidade;
- Aos tipos de investimentos que a entidade está a fazer ou planeia fazer; e
- À forma como a entidade está estruturada e é financiada.

No caso particular de relações de controlo comum, como a gerência está em melhores condições de conhecer tais relações se estas tiverem relevância económica para a entidade, as indagações do auditor serão provavelmente mais eficazes se se orientarem para verificar se as partes com as quais a entidade

empreende transacções significativas ou partilha recursos num nível significativo são partes relacionadas.

- A13. No contexto de uma auditoria de grupo, a ISA 600 exige que a equipa de trabalho do grupo proporcione ao auditor de cada componente uma lista das partes relacionadas preparada pela gerência do grupo e de quaisquer outras partes relacionadas de que a equipa de trabalho do grupo tenha conhecimento.<sup>19</sup> Quando a entidade for um componente de um grupo, esta informação proporciona uma base útil para as indagações do auditor à gerência no que respeita à identidade das partes relacionadas da entidade.
- A14. O auditor pode também obter alguma informação respeitante à identidade das partes relacionadas da entidade por meio de indagações durante o processo de aceitação ou continuação do trabalho.

#### Os Controlos da Entidade sobre Relacionamentos e Transacções com Partes Relacionadas (Ref: Parágrafo 14)

- A15. Outros dentro da entidade são aqueles que se considera terão provavelmente conhecimento dos relacionamentos e transacções com partes relacionadas da entidade e dos controlos da entidade sobre tais relacionamentos e transacções. Podem incluir, na medida em que não façam parte da gerência:
- Os encarregados da governação;
  - Pessoal em posição de iniciar, processar ou registar transacções que sejam não só significativas mas também fora do âmbito normal da actividade da entidade e os que supervisionam ou monitorizam tal pessoal;
  - Auditores Internos;
  - Consultores jurídicos da entidade; e
  - O responsável pela área de ética ou pessoa equivalente.
- A16. A auditoria é conduzida no pressuposto de que a gerência e, quando apropriado, os encarregados da governação reconhecem e compreendem que têm responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, incluindo quando relevante a sua apresentação apropriada, e pelo controlo interno que a gerência e, quando apropriado, os encarregados da governação determinem ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras que estejam isentas de distorção material devido a fraude ou a erro.<sup>20</sup> Consequentemente, quando o

---

<sup>19</sup> ISA 600, *Considerações Especiais – Auditoria de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho de Auditores do Componente)*, parágrafo 40(e)

<sup>20</sup> ISA 200, parágrafo A2



referencial estabelecer requisitos sobre partes relacionadas, a preparação de demonstrações financeiras exige que a gerência, com a supervisão dos encarregados da governação, conceba, implemente e mantenha controlos adequados sobre os relacionamentos e transacções com partes relacionadas de forma a que sejam identificadas e apropriadamente contabilizadas e divulgadas de acordo com o referencial. No seu papel de supervisão, os encarregados da governação são responsáveis por monitorizar a forma como a gerência cumpre a sua responsabilidade por tais controlos. Independentemente de quaisquer requisitos sobre partes relacionadas que o referencial possa estabelecer, os encarregados da governação podem, no seu papel de supervisão, obter informação da gerência que os habilite a compreender a natureza e racionalidade económica dos relacionamentos e transacções com partes relacionadas.

- A17. Ao cumprir o requisito de ISA 315 no sentido de adquirir um conhecimento sobre o ambiente de controlo,<sup>21</sup> o auditor pode considerar características do ambiente de controlo relevantes para mitigar os riscos de distorção material associados aos relacionamentos e transacções com partes relacionadas, como:
- Códigos de ética internos, apropriadamente comunicados ao pessoal da entidade e de cumprimento obrigatório, que rejam as circunstâncias em que a entidade pode celebrar tipos específicos de transacções com partes relacionadas.
  - Políticas e procedimentos para uma divulgação aberta e oportuna dos interesses que a gerência e os encarregados da governação tenham em transacções com partes relacionadas.
  - Atribuição de responsabilidades dentro da entidade pela identificação, registo, sumarização e divulgação de transacções com partes relacionadas.
  - Divulgação e discussão oportunas entre a gerência e os encarregados da governação sobre transacções significativas com partes relacionadas fora do âmbito normal da actividade da entidade, incluindo se os encarregados da governação têm questionado apropriadamente a justificação económica de tais transacções (por exemplo, procurando aconselhamento de consultores profissionais externos).
  - Directrizes claras para a aprovação de transacções com partes relacionadas que envolvam conflitos de interesses reais ou latentes, tais como a aprovação por um subcomité dos encarregados da governação que integre indivíduos independentes da gerência.
  - Revisões periódicas por auditores internos, quando aplicável.

---

<sup>21</sup> ISA 315, parágrafo 14

- Medidas proativas tomadas pela gerência para resolver questões de divulgação de partes relacionadas, nomeadamente procurando aconselhamento junto do auditor ou do consultor jurídico externo.
- A existência de políticas e procedimentos de denúncia, quando aplicável.

A18. Os controlos sobre os relacionamentos e transacções com partes relacionadas podem ser deficientes ou inexistentes em algumas entidades devido a uma variedade de razões, como:

- A pouca importância dada pela gerência à identificação e divulgação de relacionamentos e transacções com partes relacionadas.
- A falta de supervisão apropriada pelos encarregados da governação.
- Um incumprimento intencional de tais controlos porque as divulgações de partes relacionadas podem revelar informação que a gerência considera sensível, como por exemplo a existência de transacções que envolvam familiares da gerência.
- Um conhecimento insuficiente pela gerência dos requisitos sobre partes relacionadas do referencial de relato financeiro aplicável.
- A ausência de requisitos de divulgação segundo o referencial de relato financeiro aplicável.

Quando tais controlos forem ineficazes ou inexistentes, o auditor pode não conseguir obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os relacionamentos e transacções com partes relacionadas. Se for este o caso, o auditor deve, de acordo com a ISA 705,<sup>22</sup> considerar as implicações para a auditoria, incluindo a opinião no seu relatório.

A19. O relatório financeiro fraudulento envolve muitas vezes a derrogação pela gerência de controlos que de outra forma podem parecer estar a funcionar com eficácia.<sup>23</sup> O risco de derrogação dos controlos pela gerência é maior se a gerência tiver relações que envolvam controlo ou influência significativa com partes com as quais a entidade faz negócios, já que estas relações podem proporcionar à gerência maiores incentivos e oportunidades de perpetrar fraude. Por exemplo, os interesses financeiros da gerência nalgumas partes relacionadas podem proporcionar incentivos para que a gerência derroque aos controlos (a) levando a entidade a concluir, contra os seus interesses, transacções para benefício dessas partes ou (b) entrando em conluio com tais partes ou controlando as suas acções. Exemplos de fraudes possíveis incluem:

---

<sup>22</sup> ISA 705, *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

<sup>23</sup> ISA 240, parágrafos 31 e A4

- Criar termos fictícios de transacções com partes relacionadas, concebidos para dar uma imagem enganadora da justificação comercial dessas transacções.
- Organizar fraudulentamente a transferência de activos de ou para a gerência ou outros por quantias significativamente acima ou abaixo do seu valor de mercado.
- Empreender transacções complexas com partes relacionadas, tais como entidades com finalidade especial, estruturadas para dar uma imagem enganadora da posição financeira ou do desempenho financeiro da entidade.

#### Considerações Específicas para Pequenas Entidades

A20. As actividades de controlo em pequenas entidades serão provavelmente menos formais, e essas entidades podem não ter processos documentados quanto ao tratamento dos relacionamentos e transacções com partes relacionadas. Um sócio-gerente pode mitigar alguns dos riscos decorrentes de transacções com partes relacionadas, ou eventualmente aumentar esses riscos, através do envolvimento activo em todos os principais aspectos das transacções. Relativamente a tais entidades, o auditor pode inteirar-se dos relacionamentos e transacções com partes relacionadas e de quaisquer controlos que possam existir sobre os mesmos por meio de indagações à gerência combinadas com outros procedimentos, como a observação das actividades de supervisão e revisão pela gerência e a inspecção da documentação relevante disponível.

#### Autorização e Aprovação de Transacções e Acordos Significativos (Ref: Parágrafo 14(b))

A21. A autorização envolve a concessão de permissão por uma ou mais partes com autoridade apropriada (seja a gerência, os encarregados da governação ou os accionistas da entidade) para que a entidade possa celebrar transacções específicas de acordo com critérios predeterminados, sejam eles de julgamento ou não. A aprovação envolve a aceitação por essas partes de que as transacções celebradas pela entidade satisfizeram os critérios com base nos quais a autorização foi concedida. Exemplos de controlos que a entidade pode ter estabelecido para autorizar e aprovar transacções e acordos significativos com partes relacionadas ou transacções e acordos significativos fora do âmbito normal da actividade incluem:

- Controlos de monitorização para identificar tais transacções e acordos para autorização e aprovação.
- Aprovação dos termos e condições das transacções e acordos feitos pela gerência, pelos encarregados da governação ou, quando aplicável, pelos accionistas.

*Estar Atento à Informação sobre Partes Relacionadas ao Rever Registos ou Documentos*

Registos ou Documentos que o Auditor Pode Inspeccionar (Ref: Parágrafo 15)

A22. Durante a auditoria, o auditor pode inspeccionar registos ou documentos que podem proporcionar informação sobre relacionamentos e transacções com partes relacionadas, como por exemplo:

- Confirmações de terceiros obtidas pelo auditor (além de confirmações bancárias e de advogados).
- Declarações fiscais de rendimentos da entidade.
- Informação fornecida pela entidade a autoridades reguladoras.
- Registos de accionistas para identificar os principais accionistas da entidade.
- Declarações de conflitos de interesse da gerência e dos encarregados da governação.
- Registos dos investimentos da entidade e dos investimentos dos seus planos de pensões.
- Contratos e acordos com os principais membros da gerência ou com os encarregados da governação.
- Contratos e acordos significativos fora do âmbito normal da actividade da entidade.
- Facturas e correspondência específicas dos consultores profissionais da entidade.
- Apólices de seguros de vida adquiridas pela entidade.
- Contratos significativos renegociados pela entidade durante o período.
- Relatórios de auditores internos.
- Documentos associados aos elementos de informação fornecidos pela entidade ao regulador de um mercado de valores mobiliários (por exemplo, prospectos).

Acordos que Possam Indicar a Existência de Relacionamentos ou Transacções com Partes Relacionadas Anteriormente não Identificadas ou não Divulgadas (Ref: Parágrafo 15)

A23. Um acordo envolve uma aceitação formal ou informal pela entidade e por uma ou mais outras partes para efeitos como:

- O estabelecimento de uma relação de negócios através de veículos ou estruturas apropriados.
- A realização de determinados tipos de transacções segundo termos e

condições específicos.

- A prestação de serviços designados ou de apoio financeiro.

São exemplos de acordos que podem indicar a existência de relacionamentos ou transacções com partes relacionadas que a gerência não tenha previamente identificado ou divulgado ao auditor:

- Participação em parcerias não societárias com outras partes.
- Acordos para a prestação de serviços a algumas partes em termos e condições fora do âmbito normal da actividade da entidade.
- Relacionamentos em que são dadas ou recebidas garantias.

#### Identificação de Transacções Significativas fora do Âmbito Normal da Actividade (Ref: Parágrafo 16)

- A24. Obter mais informação sobre transacções significativas fora do âmbito normal da actividade da entidade habilita o auditor a avaliar se estão presentes factores de risco de fraude e, quando o referencial de relato financeiro estabelecer requisitos sobre partes relacionadas, a identificar os riscos de distorção material.
- A25. Os exemplos de transacções fora do âmbito normal da actividade da entidade incluem:
- Transacções complexas de capitais próprios, como reestruturações empresariais ou aquisições.
  - Transacções com entidades offshore em jurisdições com leis societárias fracas.
  - A locação de instalações ou a prestação de serviços de gestão pela entidade a uma outra parte se não houver retribuição.
  - Transacções de venda com grandes descontos ou devoluções não usuais.
  - Transacções com acordos circulares, como por exemplo vendas com compromisso de recompra.
  - Transacções suportadas por contratos cujos termos são alterados antes de expirarem.

#### Tomar Conhecimento da Natureza de Transacções Significativas fora do Âmbito Normal da Actividade (Ref: Parágrafo 16(a))

- A26. Indagar sobre a natureza de transacções significativas fora do âmbito normal da actividade da entidade envolve a compreensão da justificação económica das transacções e dos termos e condições em que estas foram celebradas.

Indagar Sobre se Podem estar Envolvidas Partes Relacionadas (Ref: Parágrafo 16(b))

A27. Uma parte relacionada pode estar envolvida numa transacção significativa fora do âmbito normal da actividade da entidade não só influenciando directamente a transacção na qualidade de parte mas também influenciando-a indirectamente através de um intermediário. Tal influência pode indicar a presença de um factor de risco de fraude.

*Partilha de Informação sobre Partes Relacionadas com a Equipa de Trabalho* (Ref: Parágrafo 17)

A28. A informação relevante sobre partes relacionadas que pode ser partilhada entre os membros da equipa de trabalho inclui, por exemplo:

- A identidade das partes relacionadas da entidade.
- A natureza dos relacionamentos e transacções com partes relacionadas.
- Relacionamentos e transacções significativas ou complexas com partes relacionadas que possam exigir considerações especiais de auditoria, em particular transacções em que a gerência ou os encarregados da governação estejam envolvidos financeiramente.

### **Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transacções com Partes Relacionadas**

*Factores de Risco de Fraude Associados a uma Parte Relacionada com Influência Dominante* (Ref: Parágrafo 19)

A29. O domínio da gerência por uma única pessoa ou por um pequeno grupo de pessoas sem controlos compensadores constitui um factor de risco de fraude.<sup>24</sup> Os indicadores de influência significativa exercida por uma parte relacionada incluem:

- A parte relacionada vetou decisões de negócio significativas tomadas pela gerência ou pelos encarregados da governação.
- As transacções significativas são submetidas à parte relacionada para aprovação final.
- Pouca ou nenhuma discussão tem lugar entre a gerência e os encarregados da governação em relação a propostas de negócio iniciadas pela parte relacionada.
- Transacções que envolvam a parte relacionada (ou um familiar próximo da parte relacionada) raramente são revistas e aprovadas de forma independente.

---

<sup>24</sup> ISA 240, Apêndice 1

Em alguns casos, pode também existir influência dominante se a parte relacionada desempenhou um papel de liderança na criação da entidade e continua a desempenhar um papel de liderança na sua gestão.

- A30. Na presença de outros factores de risco, a existência de uma parte relacionada com influência dominante pode indicar riscos significativos de distorção material devido a fraude. Por exemplo:
- Uma rotação anormalmente alta da gerência de topo ou de consultores profissionais pode sugerir práticas empresariais não éticas ou fraudulentas que servem os propósitos da parte relacionada.
  - O uso de intermediários para transacções significativas relativamente às quais parece não existir justificação de negócio clara pode sugerir que a parte relacionada possa ter um interesse em tais transacções através do controlo de tais intermediários para fins fraudulentos.
  - Evidência de excessiva participação ou preocupação da parte relacionada na selecção de políticas contabilísticas ou na determinação de estimativas significativas pode sugerir a possibilidade de relato financeiro fraudulento.

### **Resposta aos Riscos de Distorção Material Associados a Relacionamentos e Transacções com Partes Relacionadas (Ref: Parágrafo 20)**

- A31. A natureza, oportunidade e extensão de procedimentos adicionais de auditoria que o auditor pode seleccionar para dar resposta aos riscos avaliados de distorção material associados a relacionamentos e transacções com partes relacionadas dependem da natureza desses riscos e das circunstâncias da entidade.<sup>25</sup>
- A32. São exemplos de procedimentos substantivos de auditoria que o auditor pode executar quando tiver avaliado um risco significativo de a gerência não ter contabilizado e divulgado apropriadamente transacções específicas com partes relacionadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável (devido a fraude ou a erro):
- Confirmar ou discutir aspectos específicos das transacções com intermediários como bancos, firmas de advogados, avalistas ou agentes, sempre que praticável e não proibido por lei, regulamento ou por regras éticas.
  - Confirmar os objectivos, termos específicos ou quantias das transacções com partes relacionadas (este procedimento de auditoria pode ser menos

<sup>25</sup> A ISA 330 proporciona orientação adicional na consideração da natureza, oportunidade e extensão de procedimentos adicionais de auditoria. A ISA 240 estabelece requisitos e proporciona orientação sobre as respostas apropriadas aos riscos avaliados de distorção material devido a fraude.

eficaz quando o auditor estiver convencido de que a entidade está em condições de influenciar as respostas a dar pelas partes relacionadas).

- Quando aplicável, ler as demonstrações financeiras ou outra informação financeira relevante das partes relacionadas, se disponível, para prova da contabilização das transacções nos seus registos contabilísticos.

A33. Se o auditor tiver avaliado um risco significativo de distorção material devido a fraude em consequência da presença de uma parte relacionada com influência dominante, pode, além dos requisitos gerais da ISA 240, executar procedimentos de auditoria como os que se apresentam em seguida para se inteirar das relações de negócio que tal parte relacionada possa ter estabelecido directa ou indirectamente com a entidade e determinar a necessidade de executar procedimentos de auditoria substantivos adicionais apropriados:

- Indagações e discussões com a gerência e os encarregados da governação.
- Indagações à parte relacionada.
- Inspecção de contratos significativos com a parte relacionada.
- Pesquisa apropriada de antecedentes, por exemplo na Internet ou em bases de dados de informação comercial externa específica.
- Revisão de relatórios de denúncia de empregados, quando tais relatórios forem conservados.

A34. Dependendo dos resultados dos procedimentos de avaliação do risco pelo auditor, este pode considerar apropriado obter prova de auditoria sem testar os controlos da entidade sobre relacionamentos e transacções com partes relacionadas. Em algumas circunstâncias, porém, poderá não ser possível obter prova de auditoria suficiente e apropriada com base apenas em procedimentos substantivos de auditoria sobre os riscos de distorção material associados a relacionamentos e transacções com partes relacionadas. Por exemplo, quando as transacções intra-grupo entre a entidade e os seus componentes são numerosas e um volume significativo de informação respeitante a estas transacções for iniciado, registado, processado ou relatado electronicamente num sistema integrado, o auditor pode determinar que não é possível conceber procedimentos substantivos de auditoria eficazes que, por si só, reduzam os riscos de distorção material associados a estas transacções para um nível aceitavelmente baixo. Neste caso, para cumprir o requisito da ISA 330 no sentido de obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto à eficácia operacional dos controlos relevantes,<sup>26</sup> exige-se que o auditor teste os controlos da entidade sobre a plenitude e rigor do registo dos relacionamentos e transacções com partes relacionadas.

---

<sup>26</sup> ISA 330, parágrafo 8(b)



*Identificação de Partes Relacionadas ou de Transações Significativas com Partes Relacionadas Não Identificadas ou Não Transmitidas Anteriormente*

Comunicar Informação sobre Partes Relacionadas Recém-Identificadas à Equipe de Trabalho (Ref: Parágrafo 22(a))

- A35. Comunicar prontamente quaisquer partes relacionadas recém-identificadas aos outros membros da equipe de trabalho ajuda-os a determinar se esta informação afecta os resultados dos procedimentos de avaliação do risco já executados, bem como as conclusões daí extraídas e, nomeadamente, se os riscos de distorção material terão de ser reapreciados.

Procedimentos Substantivos Relativos a Partes Relacionadas ou a Transações Significativas com Partes Relacionadas Recém-Identificadas (Ref: Parágrafo 22(c))

- A36. São exemplos de procedimentos substantivos de auditoria que o auditor pode executar em relação a partes relacionadas ou a transações significativas com partes relacionadas recém-identificadas:

- Fazer indagações respeitantes à natureza das relações da entidade com as partes relacionadas recém identificadas, incluindo (quando apropriado e não proibido por lei, regulamento ou regras éticas) indagar junto de partes fora da entidade que se presume terem conhecimento significativo da entidade e do seu negócio, tal como advogados, agentes principais, representantes mais importantes, consultores, avalistas ou outros parceiros comerciais próximos.
- Conduzir uma análise dos registos contabilísticos de transações com as partes relacionadas recém identificadas. Esta análise pode ser facilitada usando técnicas de auditoria assistidas por computador.
- Verificar os termos e condições das transações com partes relacionadas recém identificadas e avaliar se essas transações foram apropriadamente contabilizadas e divulgadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.

Não Divulgação Intencional pela Gerência (Ref: Parágrafo 22(e))

- A37. Os requisitos e orientações da ISA 240 respeitantes às responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria de demonstrações financeiras são relevantes quando for aparente que a gerência não divulgou ao auditor partes relacionadas ou transações significativas com partes relacionadas de forma intencional. O auditor pode também considerar a eventual necessidade de reavaliar a fiabilidade das respostas da gerência às suas indagações e das declarações que a gerência lhe prestou.

*Transacções Significativas com Partes Relacionadas Identificadas fora do Âmbito Normal da Actividade da Entidade*

Avaliar a Justificação Económica das Transacções Significativas com Partes Relacionadas (Ref: Parágrafo 23)

A38. Ao avaliar a justificação económica de uma transacção significativa com uma parte relacionada fora do âmbito normal da actividade da entidade, o auditor pode considerar:

- Se a transacção:
  - É demasiado complexa (por exemplo, pode envolver múltiplas partes relacionadas no seio de um grupo consolidado).
  - Apresenta termos comerciais não usuais, tais como preços, taxas de juro, garantias e termos de reembolso não usuais.
  - Não tem uma aparente razão de negócio lógica.
  - Envolve partes relacionadas anteriormente não identificadas.
  - É processada de uma forma não usual/unusual manner.
- Se a gerência discutiu a natureza e a contabilização de tal transacção com os encarregados da governação.
- Se a gerência coloca maior ênfase num tratamento contabilístico particular em vez de prestar a devida atenção à realidade económica subjacente à transacção.

Se as explicações da gerência forem materialmente inconsistentes com os termos da transacção com a parte relacionada, o auditor deve, de acordo com a ISA 500,<sup>27</sup> considerar a fiabilidade das explicações e declarações da gerência quanto a outras matérias significativas.

A39. O auditor pode também procurar compreender a justificação económica de tal transacção na perspectiva da parte relacionada, pois isso pode ajudá-lo a compreender melhor a realidade económica da transacção e a razão por que foi realizada. Uma justificação económica na perspectiva da parte relacionada que pareça inconsistente com a natureza do seu negócio pode representar um factor de risco de fraude.

Autorização e Aprovação de Transacções Significativas com Partes Relacionadas (Ref: Parágrafo 23(b))

A40. A autorização e aprovação pela gerência, pelos encarregados da governação ou, quando aplicável, pelos accionistas de transacções significativas com partes

---

<sup>27</sup> ISA 500, *Prova de Auditoria*, parágrafo 11

relacionadas fora do âmbito normal da actividade da entidade pode proporcionar prova de auditoria de que estas foram devidamente consideradas aos níveis apropriados da entidade e que os seus termos e condições foram apropriadamente reflectidos nas demonstrações financeiras. A existência de transacções desta natureza que não foram objecto de tal autorização e aprovação, na ausência de explicações racionais baseadas em discussões com a gerência ou com os encarregados da governação, pode indicar riscos de distorção material devido a erro ou a fraude. Nestas circunstâncias, o auditor poderá ter de ficar alerta para outras transacções de natureza similar. Porém, a autorização e aprovação por si só podem não ser suficientes para concluir pela inexistência de riscos de distorção material devido a fraude, porque essa autorização e aprovação podem ser ineficazes se tiver havido conluio entre as partes relacionadas ou se a entidade estiver sujeita à influência dominante de uma parte relacionada.

#### Considerações Específicas para Pequenas Entidades

- A41. Uma pequena entidade pode não ter os mesmos controlos proporcionados por diferentes níveis de autorização e aprovação que podem existir numa entidade de maior dimensão. Consequentemente, ao auditar uma pequena entidade o auditor poderá depositar um menor nível de confiança na autorização e aprovação como prova de auditoria respeitante à validade de transacções significativas com partes relacionadas fora do âmbito normal da actividade da entidade. Em vez disso, o auditor pode considerar a possibilidade de executar outros procedimentos de auditoria, como inspecionar documentos relevantes, confirmar aspectos específicos das transacções com partes relevantes ou observar o envolvimento do sócio-gerente na transacção.

#### *Asserções de que as Transacções com Partes Relacionadas Foram Conduzidas em Termos Equivalentes ao que Aconteceria numa Transacção Entre Partes Não Relacionadas (Ref: Parágrafo 24)*

- A42. Embora possa existir prova de auditoria imediatamente disponível respeitante à forma como o preço de uma transacção com partes relacionadas se pode comparar com o preço de uma transacção entre partes não relacionadas, existem geralmente dificuldades práticas que limitam a capacidade do auditor para obter prova de auditoria de que todos os outros aspectos da transacção são equivalentes aos de uma transacção em que não existe relação entre as partes. Por exemplo, embora o auditor possa ser capaz de confirmar que uma transacção com partes relacionadas foi efectuada a um preço de mercado, pode ser impraticável confirmar se outros termos e condições da transacção (tais como as condições de crédito, contingências e encargos específicos) são equivalentes aos que seriam normalmente acordados entre partes independentes. Consequentemente, pode existir um risco de que a asserção da gerência no sentido de que uma transacção com uma parte relacionada foi

conduzida em termos equivalentes ao que aconteceria numa transacção entre partes não relacionadas esteja materialmente distorcida.

- A43. A preparação de demonstrações financeiras exige que a gerência comprove uma asserção de que uma transacção com uma parte relacionada foi conduzida em termos equivalentes ao que aconteceria numa transacção entre partes não relacionadas. O suporte da gerência quanto a essa asserção pode incluir:
- Comparar os termos da transacção com a parte relacionada com os termos de uma transacção idêntica ou similar com uma ou mais partes não relacionadas.
  - Contratar um perito externo para determinar um valor de mercado e confirmar os termos e condições de mercado da transacção.
  - Comparar os termos da transacção com termos de mercado conhecidos para transacções globalmente similares num mercado aberto.
- A44. Avaliar o suporte da gerência para esta asserção pode envolver uma ou mais das seguintes tarefas:
- Considerar a apropriação do processo usado pela gerência para suportar a asserção.
  - Verificar a origem dos dados internos ou externos que suportam a asserção e testar os mesmos para determinar o seu rigor, plenitude e relevância.
  - Avaliar a razoabilidade de quaisquer pressupostos significativos em que se baseia a asserção.
- A45. Alguns referenciais de relato financeiro exigem a divulgação de transacções com partes relacionadas não conduzidas em termos equivalentes ao que aconteceria em transacções entre partes não relacionadas. Nestas circunstâncias, se a gerência não divulgou uma transacção com partes relacionadas nas demonstrações financeiras, pode existir uma asserção implícita de que a transacção foi conduzida em termos equivalentes a uma transacção entre partes não relacionadas.

### **Avaliação da Contabilização e Divulgação dos Relacionamentos e Transacções com Partes Relacionadas Identificadas**

*Considerações sobre Materialidade na Avaliação de Distorções* (Ref: Parágrafo 25)

- A46. A ISA 450 exige que o auditor considere a dimensão e a natureza de uma distorção, bem como as circunstâncias particulares da sua ocorrência, quando

avalia se a distorção é material.<sup>28</sup> A relevância da transacção para os utentes das demonstrações financeiras pode não depender exclusivamente da quantia registada da transacção mas também de outros factores específicos relevantes, como a natureza da relação com a parte relacionada.

*Avaliação de Divulgações de Partes Relacionadas* (Ref: Parágrafo 25(a))

A47. Avaliar as divulgações de partes relacionadas no contexto do requisito de divulgação do referencial de relato financeiro aplicável significa considerar se os factos e circunstâncias dos relacionamentos e transacções com partes relacionadas da entidade foram apropriadamente resumidos e apresentados, pelo que as divulgações são compreensíveis. As divulgações de transacções com partes relacionadas podem não ser compreensíveis se:

- (a) A justificação económica e os efeitos das transacções nas demonstrações financeiras não forem claros ou estiverem distorcidos; ou
- (b) Os principais termos, condições ou outros elementos importantes das transacções necessários para as compreender não foram apropriadamente divulgados.

**Declarações Escritas** (Ref: Parágrafo 26)

A48. As circunstâncias em que pode ser apropriado obter declarações escritas dos encarregados da governação incluem:

- Quando tiverem aprovado transacções específicas com partes relacionadas que (a) afectam materialmente as demonstrações financeiras ou (b) envolvam a gerência.
- Quando tiverem prestado declarações orais específicas ao auditor sobre detalhes de determinadas transacções com partes relacionadas.
- Quando tiverem interesses financeiros ou outros nas partes relacionadas ou em transacções com partes relacionadas.

A49. O auditor pode também decidir obter declarações escritas respeitantes a asserções específicas que a gerência possa ter feito, como uma declaração segundo a qual determinadas transacções com partes relacionadas não envolvem acordos laterais não divulgados.

<sup>28</sup> ISA 450, *Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria*, parágrafo 11(a). O parágrafo A16 da ISA 450 proporciona orientação quanto às circunstâncias que podem afectar a avaliação de uma distorção.

**Comunicação com os Encarregados da Governação** (Ref: Parágrafo 27)

A50. Comunicar matérias significativas que surjam durante a auditoria<sup>29</sup> em conexão com as partes relacionadas da entidade ajuda o auditor a estabelecer um entendimento comum com os encarregados da governação sobre a natureza e resolução destas matérias. São exemplos de matérias significativas de partes relacionadas:

- A não divulgação (intencional ou não) pela gerência ao auditor de partes relacionadas ou de transacções significativas com partes relacionadas, que possa alertar os encarregados da governação para partes relacionadas e transacções com partes relacionadas significativas de que não tivessem previamente conhecimento.
- A identificação de transacções significativas com partes relacionadas que não foram apropriadamente autorizadas e aprovadas, que podem dar origem a suspeita de fraude.
- Um desacordo com a gerência quanto à contabilização e divulgação de transacções significativas com partes relacionadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
- O incumprimento de leis ou regulamentos aplicáveis que proibam ou restrinjam tipos específicos de transacções com partes relacionadas.
- Dificuldades na identificação da parte que, em última análise, controla a entidade.

---

<sup>29</sup> A ISA 230, parágrafo A8, proporciona orientação sobre a natureza de matérias significativas que surjam durante a auditoria.