

# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 570

## CONTINUIDADE

(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
Pressuposto da Continuidade .....	2
Responsabilidade pela Avaliação da Capacidade da Entidade para Prosseguir em Continuidade .....	3–7
Data de Entrada em Vigor .....	8
<b>Objectivos</b> .....	9
<b>Requisitos</b>	
Procedimentos de Avaliação do Risco e Actividades Relacionadas .....	10–11
Avaliar a Apreciação da Gerência .....	12–14
Período para Além da Apreciação da Gerência .....	15
Procedimentos de Auditoria Adicionais Quando São Identificados Acontecimentos ou Condições .....	16
Conclusões de Auditoria e Relato .....	17
Uso Apropriado do Pressuposto da Continuidade, mas Existe uma Incerteza Material .....	18–20
Uso Não Apropriado do Pressuposto da Continuidade .....	21
Relutância da Gerência em Fazer ou Alargar a sua Apreciação .....	22
Comunicação com os Encarregados da Governação .....	23
Atraso Significativo na Aprovação das Demonstrações Financeiras .....	24
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Pressuposto da Continuidade .....	A1
Procedimentos de Avaliação do Risco e Actividades Relacionadas .....	A2–A6
Avaliar a Apreciação da Gerência .....	A7–A12
Período para Além da Apreciação da Gerência .....	A13–A14

Procedimentos de Auditoria Adicionais Quando São Identificados	
Acontecimentos ou Condições .....	A15–A18
Conclusões de Auditoria e Relato .....	A19
Uso Adequado do Pressuposto da Continuidade, mas Existe uma Incerteza Material .....	A20–A24
Uso Não Adequado do Pressuposto da Continuidade .....	A25–A26
Relutância da Gerência em Fazer ou Alargar a sua Avaliação .....	A27

---

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 570, *Continuidade*, deve ser lida em conjunção com a ISA 200, *Objectivos Gerais do Auditor 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, numa auditoria de demonstrações financeiras, no que respeita ao uso pela gerência do pressuposto da continuidade na preparação das demonstrações financeiras.

### Pressuposto da Continuidade

2. Segundo o pressuposto da continuidade, uma entidade é vista como continuando o negócio no futuro previsível. As demonstrações financeiras com finalidade geral são preparadas numa base de continuidade, a não ser que a gerência pretenda liquidar a entidade ou cessar operações ou não tenha outra alternativa realista senão fazê-lo. As demonstrações financeiras com finalidade especial podem ser ou não preparadas de acordo com um referencial de relato financeiro relativamente ao qual o pressuposto da continuidade é relevante (por exemplo, em determinadas jurisdições o pressuposto da continuidade não é relevante para algumas demonstrações financeiras preparadas numa base fiscal). Quando o uso do pressuposto da continuidade é apropriado, os activos e passivos são registados na base de que a entidade será capaz de realizar os seus activos e liquidar os seus passivos no âmbito normal da actividade. (Ref: Parágrafo A1)

### Responsabilidade pela Avaliação da Capacidade da Entidade para Prosseguir em Continuidade

3. Alguns referenciais de relato financeiro contêm um requisito explícito para a gerência fazer uma apreciação específica da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade e normas respeitantes às matérias a considerar e divulgações a fazer no que respeita à continuidade. Por exemplo, a Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 1 exige que a gerência faça uma apreciação da capacidade de uma entidade para prosseguir em continuidade.<sup>1</sup> Os requisitos pormenorizados respeitantes à responsabilidade da gerência pela apreciação da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade e pelas correspondentes divulgações nas demonstrações financeiras também podem ser estabelecidos por lei ou regulamento.
4. Noutros referenciais de relato financeiro, pode não existir um requisito explícito para a gerência fazer uma apreciação específica da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Apesar disso, uma vez que o pressuposto da continuidade é um princípio fundamental na preparação de demonstrações financeiras conforme referido no parágrafo 2, a preparação de

<sup>1</sup> IAS 1, *Apresentação de Demonstrações Financeiras*, a 1 de Janeiro de 2009, parágrafos 25–26

demonstrações financeiras exige que a gerência aprecie a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade mesmo que o referencial de relato financeiro não inclua um requisito explícito para o fazer.

5. A apreciação pela gerência da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade envolve fazer um julgamento, num determinado momento, acerca do desfecho futuro, que é por definição incerto, de acontecimentos ou condições. Os factores que se seguem são relevantes para esse julgamento:
  - O grau de incerteza associado ao desfecho de um acontecimento ou condição aumenta significativamente quanto mais longínquo no futuro for o acontecimento ou condição ou o seu desfecho. Por essa razão, a maioria dos referenciais de relato financeiro que exigem uma apreciação explícita da gerência especificam o período relativamente ao qual se exige que a gerência considere toda a informação disponível.
  - A dimensão e a complexidade da entidade, a natureza e a condição do seu negócio e o grau em que é afectado por factores externos afectam o julgamento respeitante ao desfecho de acontecimentos ou condições.
  - Qualquer julgamento acerca do futuro é baseado na informação disponível no momento em que é feito. Acontecimentos subsequentes podem resultar em desfechos inconsistentes com os julgamentos que eram razoáveis no momento em que foram feitos.

#### *Responsabilidades do Auditor*

6. A responsabilidade do auditor é obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da adequação do uso pela gerência do pressuposto da continuidade na preparação e apresentação das demonstrações financeiras e concluir se existe uma incerteza material acerca da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Esta responsabilidade existe mesmo que o referencial de relato financeiro utilizado na preparação das demonstrações financeiras não inclua um requisito explícito no sentido de a gerência fazer uma apreciação específica da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade.
7. Porém, conforme descrito na ISA 200,<sup>2</sup> os potenciais efeitos de limitações inerentes à capacidade do auditor para detectar distorções materiais são maiores para acontecimentos ou condições futuros que possam dar origem a que uma entidade não consiga prosseguir em continuidade. O auditor não pode prever tais acontecimentos ou condições futuras. Consequentemente, a ausência de qualquer referência quanto à incerteza de continuidade no relatório de um auditor não pode ser vista como garantia da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade.

---

<sup>2</sup> ISA 200, *Objectivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafos A51-A52

**Data de Entrada em Vigor**

8. Esta ISA é aplicável 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) Obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante ao uso apropriado pela gerência do pressuposto da continuidade na preparação das demonstrações financeiras;
  - (b) Concluir, com base na prova de auditoria obtida, se existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que coloquem dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade; e
  - (c) Determinar as implicações para o relatório do auditor.

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

10. Quando executa procedimentos de avaliação do risco conforme exigido pela ISA 315,<sup>3</sup> o auditor deve considerar se existem acontecimentos ou condições que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Ao fazê-lo, o auditor deve determinar se a gerência já fez uma apreciação preliminar da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, e: (Ref: Parágrafos A2-A5)
- (a) Se tal apreciação foi feita, o auditor deve discuti-la com a gerência e determinar se a gerência identificou acontecimentos ou condições que, individual ou colectivamente, possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade e, em caso afirmativo, os planos da gerência para lidar com esses acontecimentos ou condições; ou
  - (b) Se tal apreciação ainda não foi feita, o auditor deve discutir com a gerência as bases para o uso pretendido do pressuposto da continuidade e indagar da gerência se existem acontecimentos ou condições que, individual ou colectivamente, possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade.
11. O auditor deve ficar alerta durante toda a auditoria para prova de auditoria

---

<sup>3</sup> ISA 315, *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*, parágrafo 5

relativa a acontecimentos ou condições que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. (Ref: Parágrafo A6)

### **Avaliar a Apreciação da Gerência**

12. O auditor deve avaliar a apreciação da gerência sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. (Ref: Parágrafos A7–A9 e A11–A12)
13. Ao avaliar a apreciação da gerência sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, o auditor deve cobrir o mesmo período que foi usado pela gerência para a sua apreciação conforme exigido pelo referencial de relato financeiro aplicável ou por lei ou regulamento, se especificarem um período mais longo. Se a apreciação da gerência sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade cobrir um período inferior a doze meses a partir da data das demonstrações financeiras conforme definido na ISA 560,<sup>4</sup> o auditor deve pedir à gerência que alargue o seu período de apreciação para pelo menos doze meses a partir dessa data. (Ref: Parágrafos A10–A12)
14. Ao avaliar a apreciação da gerência, o auditor deve considerar se a apreciação da gerência inclui toda a informação relevante de que o auditor tem conhecimento em consequência da auditoria.

### **Período para Além da Apreciação da Gerência**

15. O auditor deve questionar a gerência quanto ao seu conhecimento de acontecimentos ou condições para além do período apreciado pela gerência que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. (Ref: Parágrafos A13–A14)

### **Procedimentos de Auditoria Adicionais Quando São Identificados Acontecimentos ou Condições**

16. Se forem identificados acontecimentos ou condições que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, o auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada para determinar se existe ou não uma incerteza material através da execução de procedimentos de auditoria adicionais, incluindo a consideração de factores atenuantes. Estes procedimentos devem incluir: (Ref: Parágrafo A15)
  - (a) Quando a gerência ainda não tiver feito uma apreciação da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, pedir à gerência para fazer essa apreciação;

---

<sup>4</sup> ISA 560, *Acontecimentos Subsequentes*, parágrafo 5(a)

- (b) Avaliar as medidas que a gerência prevê aplicar, com vista a verificar a sua apreciação da continuidade, se o desfecho desses planos poderá melhorar a situação e se os planos da gerência são viáveis nas circunstâncias. (Ref: Parágrafo A16)
- (c) Quando a entidade tiver preparado uma previsão de fluxos de caixa e a análise dessa previsão for um factor significativo na consideração do futuro desfecho de acontecimentos ou condições para efeitos da avaliação das medidas que a gerência prevê aplicar: (Ref: Parágrafos A17-A18)
  - (i) Avaliar a fiabilidade dos dados subjacentes gerados para preparar a previsão; e
  - (ii) Determinar se existe suporte adequado para os pressupostos subjacentes à previsão.
- (d) Considerar se quaisquer factos ou informações adicionais ficaram disponíveis desde a data em que a gerência fez a sua apreciação.
- (e) Pedir declarações escritas à gerência e, quando apropriado, aos encarregados da governação, com respeito aos seus planos para medidas futuras e à viabilidade destes planos.

### **Conclusões da Auditoria e Relato**

17. Com base na prova de auditoria obtida, o auditor deve concluir se, no seu julgamento, existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que, individual ou colectivamente, possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Existe uma incerteza material quando a ordem de grandeza do seu potencial impacto e probabilidade de ocorrência é tal que, no julgamento do auditor, a divulgação apropriada da natureza e implicações dessa incerteza são necessárias para: (Ref: Parágrafo A19)
- (a) Uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras, no caso de um referencial de apresentação apropriada, ou
  - (b) Que as demonstrações financeiras não sejam enganadoras, no caso de um referencial de cumprimento.

### **Uso Apropriado do Pressuposto da Continuidade, mas Existe uma Incerteza Material**

18. Se o auditor concluir que o uso do pressuposto da continuidade é apropriado nas circunstâncias, mas existe uma incerteza material, deve determinar se as demonstrações financeiras:
- (a) Descrevem adequadamente os principais acontecimentos ou condições que podem colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da

entidade para prosseguir em continuidade e os planos da gerência para tratar esses acontecimentos ou condições; e

- (b) Divulgam claramente que existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que podem colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade e que, por isso, a entidade poderá não ser capaz de realizar os seus activos e liquidar os seus passivos no âmbito normal da actividade. (Ref: Parágrafo A20)
19. Se for feita divulgação adequada nas demonstrações financeiras, o auditor deve expressar uma opinião não modificada e incluir um parágrafo de Ênfase no seu relatório para:
- (a) Assinalar a existência de uma incerteza material relacionada com o acontecimento ou condição que pode colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade; e
  - (b) Chamar a atenção para a nota nas demonstrações financeiras que divulga as matérias referidas no parágrafo 18.<sup>5</sup> (Ref: Parágrafos A21–A22)
20. Se não for feita divulgação adequada nas demonstrações financeiras, o auditor deve expressar uma opinião com reservas ou uma opinião adversa, conforme o caso, de acordo com a ISA 705.<sup>6</sup> O auditor deve mencionar no seu relatório que existe uma incerteza material que pode colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. (Ref: Parágrafos A23–A24)

### **Uso Não Adequado do Pressuposto da Continuidade**

21. Se as demonstrações financeiras forem preparadas numa base de continuidade mas, no julgamento do auditor, o uso pela gerência do pressuposto da continuidade nas demonstrações financeiras não for apropriado, o auditor deve expressar uma opinião adversa. (Ref: Parágrafos A25–A26)

### **Relutância da Gerência em Fazer ou Alargar a sua Avaliação**

22. Se a gerência se mostrar relutante em fazer ou alargar a sua avaliação quando solicitada para tal pelo auditor, este deve considerar as implicações para o seu relatório. (Ref: Parágrafo A27)

---

<sup>5</sup> Ver a ISA 706, *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente*

<sup>6</sup> ISA 705, *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*



## Comunicação com os Encarregados da Governação

23. Salvo se todos os encarregados da governação estiverem envolvidos na gestão da entidade,<sup>7</sup> o auditor deve comunicar aos encarregados da governação acontecimentos ou condições identificados que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Essa comunicação aos encarregados da governação deve incluir:
- (a) Se os acontecimentos ou condições constituem uma incerteza material;
  - (b) Se o uso do pressuposto da continuidade é apropriado na preparação e apresentação das demonstrações financeiras; e
  - (c) A adequação das respectivas divulgações nas demonstrações financeiras.

## Atraso Significativo na Aprovação das Demonstrações Financeiras

24. Se existir um atraso significativo na aprovação das demonstrações financeiras pela gerência ou pelos encarregados da governação após a data das demonstrações financeiras, o auditor deve indagar quanto às razões do atraso. Se o auditor considerar que o atraso pode estar relacionado com acontecimentos ou condições relacionados com a apreciação da continuidade, deve executar os procedimentos de auditoria adicionais necessários, conforme descrito no parágrafo 16, bem como considerar o respectivo efeito nas suas conclusões respeitantes à existência de uma incerteza material, conforme descrito no parágrafo 17.

\*\*\*

## Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

### Pressuposto da Continuidade (Ref: Parágrafo 2)

#### *Considerações Específicas para Entidades do Sector Público*

- A1. O uso pela gerência do pressuposto da continuidade é também relevante para as entidades do sector público. Por exemplo, a Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público (IPSAS) 1 aborda a questão da capacidade das entidades do sector público para prosseguirem em continuidade.<sup>8</sup> Os riscos relativos à continuidade podem surgir, entre outros casos, em situações em que as entidades do sector público operam com fins lucrativos, em que o apoio governamental seja reduzido ou retirado ou no caso de privatização. Os acontecimentos ou condições que podem colocar dúvidas significativas sobre a

<sup>7</sup> ISA 260, *Comunicação com os Encarregados da Governação*, parágrafo 13

<sup>8</sup> IPSAS 1, *Apresentação de Demonstrações Financeiras*, a 1 de Janeiro de 2009, parágrafos 38–41

capacidade de uma entidade para prosseguir em continuidade no sector público podem incluir situações em que a entidade do sector público precisa de financiamento para continuar a existir ou em que são tomadas decisões políticas que afectam os serviços prestados pela entidade do sector público.

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

*Acontecimentos ou Condições que Podem Colocar Dúvidas acerca do Pressuposto da Continuidade (Ref: Parágrafo 10)*

- A2. Apresentam-se em seguida exemplos de acontecimentos ou condições que, individual ou colectivamente, podem colocar dúvidas significativas acerca do pressuposto da continuidade. Esta lista não é exaustiva, nem a existência de um ou mais dos seus itens significa sempre que existe uma incerteza material.

#### Financeiros

- Posição líquida passiva ou posição líquida corrente passiva.
- Empréstimos obtidos a prazo fixo que se aproximam da maturidade sem perspectivas realistas de renovação ou reembolso ou dependência excessiva de empréstimos obtidos a curto prazo para financiar activos a longo prazo.
- Indicações de retirada de apoio financeiro por credores.
- Fluxos de caixa operacionais negativos, indicados por demonstrações financeiras históricas ou prospectivas.
- Principais rácios financeiros adversos.
- Perdas operacionais substanciais ou deterioração significativa no valor dos activos usados para gerar fluxos de caixa.
- Atraso ou descontinuidade nos dividendos.
- Incapacidade de pagar aos credores nas datas de vencimento.
- Incapacidade de cumprimento das condições de acordos de empréstimos.
- Alteração nas transacções com os fornecedores, de pagamento a crédito para pagamento a pronto.
- Incapacidade de obter financiamento essencial para o desenvolvimento de novos produtos ou para outros investimentos essenciais.

#### Operacionais

- Intenção da gerência de liquidar a entidade ou de cessar operações.
- Perda dos principais gerentes sem substituição.

- Perda de um grande mercado, do(s) principal(ais) cliente(s), de uma concessão, de uma licença ou do(s) principal(ais) fornecedor(es).
- Dificuldades laborais.
- Ruptura de abastecimentos importantes.
- Aparecimento de um concorrente com grande sucesso.

#### Outros

- Incumprimento de exigências relacionadas com o capital ou de outras exigências estatutárias.
- Processos legais ou regulatórios pendentes contra a entidade que possam, se tiverem êxito, resultar em reclamações que a entidade não é capaz de satisfazer.
- Alterações na legislação, regulamentação ou na política governamental que se pensa virão a afectar negativamente a entidade.
- Catástrofes não cobertas ou insuficientemente cobertas por seguros, quando ocorrem.

A importância destes acontecimentos ou condições pode muitas vezes ser atenuada por outros factores. Por exemplo, o efeito de uma entidade não ser capaz de efectuar os reembolsos normais das suas dívidas pode ser contrabalançado pelos planos da gerência de manter fluxos de caixa adequados por meios alternativos, como a alienação de activos, renegociação dos planos de reembolso das dívidas ou a obtenção de capital adicional. Similarmente, a perda de um fornecedor importante pode ser atenuada pela disponibilidade de uma fonte de abastecimento alternativa adequada.

- A3. Os procedimentos de avaliação do risco exigidos pelo parágrafo 10 ajudam o auditor a determinar se o uso pela gerência do pressuposto da continuidade é um aspecto importante e o seu impacto no planeamento da auditoria. Estes procedimentos contribuem também para discussões mais oportunas com a gerência, incluindo uma discussão dos seus planos e da resolução de quaisquer questões de continuidade identificadas.

#### Considerações Específicas para Pequenas Entidades

- A4. A dimensão de uma entidade pode afectar a sua capacidade para enfrentar condições adversas. As pequenas entidades podem ser capazes de responder rapidamente a oportunidades, mas não dispor das reservas necessárias para sustentar as operações.
- A5. As condições de particular relevância para pequenas entidades incluem o risco de que os bancos e outros financiadores possam cessar o seu apoio à entidade, bem como a possível perda de um fornecedor importante, de um grande cliente,

de um dos seus principais empregado ou do direito de operar sob uma licença, concessão ou outro acordo legal.

*Permanecer Alerta ao logo de toda a Auditoria para Prova de Auditoria acerca de Acontecimentos ou Condições* (Ref: Parágrafo 11)

- A6. A ISA 315 exige que o auditor reveja a sua avaliação do risco e modifique os outros procedimentos de auditoria planeados em conformidade quando for obtida prova de auditoria adicional no decurso da auditoria que afecte a avaliação que o auditor faz do risco.<sup>9</sup> Se após a conclusão das avaliações do risco pelo auditor forem identificados acontecimentos ou condições que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, além de executar os procedimentos do parágrafo 16 o auditor poderá ter de rever a sua avaliação dos riscos de distorção material. A existência de tais acontecimentos ou condições pode também afectar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais do auditor em resposta aos riscos avaliados. A ISA 330<sup>10</sup> estabelece requisitos e dá orientação sobre esta questão.

### **Avaliar a Apreciação da Gerência**

*Apreciação da Gerência e Respectivo Suporte e Avaliação pelo Auditor* (Ref: Parágrafo 12)

- A7. A apreciação da gerência sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade é uma parte importante da consideração do auditor sobre o uso pela gerência do pressuposto da continuidade.
- A8. Não é da responsabilidade do auditor rectificar a falta de análise da gerência. Em algumas circunstâncias, porém, a não apresentação pela gerência de uma análise pormenorizada para suportar a sua apreciação poderá não impedir o auditor de concluir se o uso que a gerência fez do pressuposto da continuidade é apropriado nas circunstâncias. Por exemplo, quando há um historial de operações lucrativas e fácil acesso a recursos financeiros, a gerência pode fazer a sua apreciação sem uma análise pormenorizada. Neste caso, a avaliação pelo auditor da adequação da apreciação da gerência pode ser feita sem executar procedimentos de avaliação pormenorizados se os outros procedimentos de auditoria forem suficientes para habilitar o auditor a concluir se o uso do pressuposto da continuidade pela gerência na preparação das demonstrações financeiras é apropriado nas circunstâncias.
- A9. Noutras circunstâncias, a avaliação da apreciação pela gerência quanto à capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, conforme exigido

---

<sup>9</sup> ISA 315, parágrafo 31

<sup>10</sup> ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

pelo parágrafo 12, pode incluir uma avaliação do processo que a gerência seguiu para fazer a sua apreciação, os pressupostos em que baseou essa apreciação e os seus planos para medidas futuras, bem como se esses planos são viáveis nas circunstâncias.

*O Período de Apreciação da Gerência (Ref: Parágrafo 13)*

- A10. A maior parte dos referenciais de relato financeiro que exigem uma apreciação explícita da gerência especificam o período relativamente ao qual se exige que a gerência considere toda a informação disponível.<sup>11</sup>

*Considerações Específicas para Pequenas Entidades (Ref: Parágrafos 12–13)*

- A11. Em muitos casos, a gerência de pequenas entidades pode não ter preparado uma apreciação pormenorizada sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, mas pode, em vez disso, confiar num conhecimento profundo do negócio e das perspectivas futuras antecipadas. Ainda assim, de acordo com os requisitos desta ISA, o auditor terá de avaliar a apreciação da gerência sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Para as pequenas entidades, pode ser apropriado discutir com a gerência o financiamento a médio e longo prazo da entidade, desde que os argumentos da gerência possam ser corroborados por prova documental suficiente e não sejam inconsistentes com o conhecimento que o auditor tem da entidade. Assim, o requisito do parágrafo 13 no sentido de o auditor pedir à gerência para alargar a sua apreciação pode ser satisfeito, por exemplo, pela discussão, indagação e inspecção da documentação de suporte, nomeadamente encomendas recebidas para entrega futura cuja viabilidade tenha sido avaliada ou de outra forma substanciada.
- A12. O apoio continuado dos sócios-gerentes é muitas vezes importante para a capacidade das pequenas entidades para prosseguirem em continuidade. Quando uma pequena entidade for largamente financiada por um empréstimo do sócio-gerente, pode ser importante que estes fundos não sejam retirados. Por exemplo, a continuidade de uma pequena entidade em dificuldades financeiras pode estar dependente da subordinação pelo sócio-gerente de um empréstimo à entidade a favor de bancos ou outros credores ou do apoio a um empréstimo à entidade por parte do sócio-gerente que dá em garantia o penhor dos seus activos pessoais. Nestas circunstâncias, o auditor pode obter prova documental apropriada da subordinação do empréstimo ou da garantia pelo sócio-gerente. Quando uma entidade está dependente do apoio adicional do sócio-gerente, o auditor pode avaliar a capacidade desse sócio-gerente para liquidar a obrigação no âmbito do acordo de apoio. Adicionalmente, o auditor pode pedir

<sup>11</sup> Por exemplo, a IAS 1 define este período como devendo ser pelo menos de, mas não limitado a, doze meses a partir da data do balanço.

confirmação escrita dos termos e condições anexos a tal apoio e do entendimento ou das intenções do sócio-gerente.

### **Período para Além da Avaliação da Gerência (Ref: Parágrafo 15)**

- A13. Conforme exigido pelo parágrafo 11, o auditor permanece alerta para a possibilidade de existirem acontecimentos conhecidos, programados ou não, ou condições que poderão ocorrer para além do período da avaliação usado pela gerência e que possam pôr em questão a adequação do uso pela gerência do pressuposto da continuidade na preparação das demonstrações financeiras. Uma vez que o grau de incerteza associado ao desfecho de um acontecimento ou condição aumenta à medida que o acontecimento ou condição é mais longínquo no futuro, ao considerar tais acontecimentos ou condições, os indícios de questões relativas à continuidade terão de ser significativos para que o auditor considere a necessidade de tomar medidas adicionais. Se forem identificados tais acontecimentos ou condições, o auditor poderá ter de pedir à gerência para determinar a potencial relevância do acontecimento ou condição para a sua avaliação da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Nestas circunstâncias, aplicam-se os procedimentos do parágrafo 16.
- A14. Para além da indagação à gerência, o auditor não tem a responsabilidade de executar quaisquer outros procedimentos de auditoria para identificar acontecimentos ou condições que possam colocar dúvidas significativas quanto à capacidade da entidade para prosseguir em continuidade para além do período apreciado pela gerência que, conforme referido no parágrafo 13, será de pelo menos doze meses a partir da data das demonstrações financeiras.

### **Procedimentos de Auditoria Adicionais Quando São Identificados Acontecimentos ou Condições (Ref: Parágrafo 16)**

- A15. Os procedimentos de auditoria que são relevantes para os requisitos do parágrafo 16 podem incluir:
- Analisar e discutir com a gerência os fluxos de caixa, os resultados e outras previsões relevantes.
  - Analisar e discutir as mais recentes demonstrações financeiras intercalares da entidade disponíveis.
  - Ler os termos dos contratos de empréstimos e determinar se algum foi infringido.
  - Ler as actas das reuniões de accionistas, dos encarregados da governação e de comissões relevantes na procura de referências a dificuldades de financiamento.

- Questionar o advogado da entidade com respeito à existência de litígios e reclamações e à razoabilidade da apreciação da gerência quanto ao seu desfecho e quanto à estimativa das suas implicações financeiras.
- Confirmar a existência, legalidade e possibilidade de cumprimento dos acordos para proporcionar ou manter apoio financeiro com terceiros e partes relacionadas e avaliar a capacidade financeira dessas partes para proporcionarem fundos adicionais.
- Avaliar os planos da empresa para tratar encomendas de clientes por satisfazer.
- Executar procedimentos de auditoria respeitantes a acontecimentos subsequentes para identificar os que reduzem ou de outra forma afectam a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade,
- Confirmar a existência, termos e adequação das facilidades de crédito.
- Obter e rever relatórios de acções dos reguladores.
- Determinar a adequação do suporte para quaisquer alienações de activos planeadas.

*Avaliar os Planos da Gerência para Acções Futuras (Ref: Parágrafo 16(b))*

A16. Avaliar os planos da gerência para acções futuras pode incluir indagações à gerência quanto às medidas que tem a intenção de aplicar, incluindo, por exemplo, os seus planos para liquidar activos, pedir dinheiro emprestado ou reestruturar dívidas, reduzir ou adiar dispêndios ou aumentar o capital.

*Período de Apreciação pela Gerência (Ref: Parágrafo 16(c))*

- A17. Além dos procedimentos exigidos no parágrafo 16(c), o auditor pode comparar:
- A informação financeira prospectiva relativa a períodos recentes com resultados históricos; e
  - A informação financeira prospectiva do período corrente com os resultados conseguidos até à data.
- A18. Quando os pressupostos da gerência incluírem o apoio continuado de terceiros, seja através da subordinação de empréstimos, de compromissos no sentido de manter ou proporcionar financiamento adicional ou de garantias, e quando esse apoio for importante para a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, o auditor pode considerar a necessidade de pedir confirmações escritas (incluindo os respectivos termos e condições) a esses terceiros e obter prova da sua capacidade para proporcionar esse apoio.

**Conclusões da Auditoria e Relato** (Ref: Parágrafo 17)

- A19. A frase “incerteza material” é usada na IAS 1 ao abordar as incertezas relacionadas com acontecimentos e condições que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, que devem ser divulgadas nas demonstrações financeiras. Em alguns outros referenciais de relato financeiro a frase “incerteza significativa” é usada em circunstâncias similares.

**Uso Adequado do Pressuposto da Continuidade, mas Existe uma Incerteza Material**

*Adequação da Divulgação de Incerteza Material* (Ref: Parágrafo 18)

- A20. A determinação da adequação da divulgação nas demonstrações financeiras pode envolver determinar se a informação chama explicitamente a atenção do leitor para a possibilidade de a entidade poder não ser capaz de continuar a realizar os seus activos e a liquidar os seus passivos no âmbito normal da actividade.

*Relato de Auditoria Quando é Adequada a Divulgação de Incerteza Material* (Ref: Parágrafo 19)

- A21. Apresenta-se a seguir um exemplo de um parágrafo de Ênfase quando o auditor está convencido da adequação de uma nota de divulgação:

*Ênfase*

Sem qualificar a nossa opinião, chamamos a atenção para a Nota X nas demonstrações financeiras, que indica que a Sociedade incorreu num prejuízo líquido de ZZZ durante o ano findo em 31 de Dezembro de 20X1 e que, nessa data, o passivo corrente da Sociedade excedia o seu activo total em YYY. Estas condições, juntamente com as outras matérias apresentadas na Nota X, indicam a existência de uma incerteza material que pode colocar uma dúvida significativa acerca da capacidade da Sociedade para prosseguir em continuidade.

- A22. Em situações que envolvam múltiplas incertezas materiais que sejam significativas para as demonstrações financeiras como um todo, o auditor pode considerar apropriado, em casos extremamente raros, expressar uma escusa de opinião em vez de adicionar um parágrafo de Ênfase. A ISA 705 proporciona orientação nesta questão.

*Relato de Auditoria Quando é Inadequada a Divulgação de Incerteza Material* (Ref: Parágrafo 20)

- A23. Apresenta-se a seguir um exemplo dos parágrafos relevantes quando o auditor tiver de expressar uma opinião com reservas:



*Bases para a Opinião com Reservas*

Os acordos de financiamento da Sociedade expiram e as quantias em dívida são exigíveis em 19 de Março de 20X1. A Sociedade não os conseguiu renegociar ou obter financiamento de substituição. Esta situação indica a existência de uma incerteza material que pode colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da Sociedade para prosseguir em continuidade e, por conseguinte, a Sociedade pode não estar em condições de realizar os seus activos e liquidar os seus passivos no âmbito normal da actividade. As demonstrações financeiras (e as respectivas notas) não divulgam completamente este facto.

*Opinião com Reservas*

Em nossa opinião, excepto quanto à divulgação incompleta da informação referida no parágrafo "Bases para a Opinião com Reservas", as demonstrações financeiras apresentam de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, a (ou "dão uma imagem verdadeira e apropriada da") posição financeira da Sociedade em 31 de Dezembro de 20X0 e o (ou "do") seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao exercício findo naquela data de acordo com...

- A24. Apresenta-se a seguir um exemplo dos parágrafos relevantes quando o auditor tiver de expressar uma opinião adversa:

*Bases para a Opinião Adversa*

Os acordos de financiamento da Sociedade expiraram e a quantia em dívida era exigível em 31 de Dezembro de 20X0. A Sociedade não os conseguiu renegociar ou obter financiamento de substituição e está a considerar a possibilidade de declarar falência. Estes acontecimentos indicam uma incerteza material que pode colocar dúvidas significativas quanto à capacidade da Sociedade para prosseguir em continuidade e, por conseguinte, a Sociedade pode não estar em condições de realizar os seus activos e liquidar os seus passivos no âmbito normal da actividade. As demonstrações financeiras (e as respectivas notas) não divulgam este facto.

*Opinião Adversa*

Em nossa opinião, devido à omissão da informação mencionada no parágrafo "Bases para a Opinião Adversa", as demonstrações financeiras não apresentam de forma apropriada a (ou "não dão uma imagem verdadeira e apropriada da") posição financeira da Sociedade em 31 de Dezembro de 20X0 e o (ou "do") seu desempenho

financeiro e fluxos de caixa relativos ao exercício findo naquela data de acordo com...

**Uso Não Adequado do Pressuposto da Continuidade** (Ref: Parágrafo 21)

- A25. Se as demonstrações financeiras tiverem sido preparadas numa base de continuidade mas, no julgamento do auditor, o uso pela gerência do pressuposto da continuidade nas demonstrações financeiras não for apropriado, os requisitos do parágrafo 21 no sentido de o auditor expressar uma opinião adversa aplicam-se independentemente de as demonstrações financeiras incluírem ou não a divulgação do uso não apropriado pela gerência do pressuposto da continuidade.
- A26. Se for exigido à gerência da entidade ou se esta optar por preparar demonstrações financeiras quando o uso do pressuposto da continuidade não é apropriado nas circunstâncias, as demonstrações financeiras são preparadas numa base alternativa (por exemplo, numa base de liquidação). O auditor poderá ter a possibilidade de executar uma auditoria a essas demonstrações financeiras, desde que determine que a base alternativa constitui um referencial de relato financeiro aceitável nas circunstâncias. O auditor pode expressar uma opinião não modificada sobre essas demonstrações financeiras desde que incluam uma divulgação adequada, mas pode considerar apropriado ou necessário incluir um parágrafo de Ênfase no seu relatório para chamar a atenção do utente para essa base alternativa e para as razões do seu uso.

**Relutância da Gerência em Fazer ou Alargar a sua Avaliação** (Ref: Parágrafo 22)

- A27. Em determinadas circunstâncias, o auditor pode entender que é necessário pedir à gerência para fazer ou alargar a sua avaliação. Se a gerência se mostrar relutante em fazê-lo, pode ser apropriada uma opinião modificada ou uma escusa de opinião no relatório do auditor, porque o auditor pode não conseguir obter prova de auditoria suficiente e apropriada em relação ao uso do pressuposto da continuidade na preparação das demonstrações financeiras, nomeadamente prova de auditoria respeitante à existência de planos que a gerência tenha colocado em prática ou da existência de outros factores atenuantes.