

ISA 450 - Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria

AVALIAÇÃO DE DISTORÇÕES IDENTIFICADAS DURANTE A AUDITORIA

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

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 450, "Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria", deve ser lida no contexto da ISA 200, "Objectivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria".

Introdução

Âmbito desta ISA

1. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) aborda a responsabilidade do auditor na apreciação dos efeitos de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se existirem, nas demonstrações financeiras. A ISA 700 aborda a responsabilidade do auditor no sentido de, ao formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, concluir se foi obtida garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material. A conclusão do auditor exigida pela ISA 700 toma em conta a avaliação pelo auditor de distorções não corrigidas, se existirem, nas demonstrações financeiras, de acordo com esta ISA[1]. A ISA 320[2] aborda a responsabilidade do auditor pela aplicação apropriada do conceito de materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria de demonstrações financeiras.

[1] ISA 700, "Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras", parágrafos 10-11.

[2] ISA 320, "A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria".

Data de Entrada em Vigor

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

Objectivo

3. O objectivo do auditor é apreciar:
 - (a) O efeito de distorções identificadas na auditoria; e
 - (b) O efeito de distorções não corrigidas, se existirem, nas demonstrações financeiras.

Definições

4. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
 - (a) Distorção ? Uma diferença entre a quantia, classificação, apresentação ou divulgação de um item relatado nas demonstrações financeiras e a quantia, classificação, apresentação ou divulgação que é exigida para o item ficar de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. As distorções podem decorrer de erro ou de fraude. (Ref. Parágrafo 1)

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

- (b) Distorções não corrigidas ? Distorções que o auditor identificou durante a auditoria e que não foram corrigidas.

Requisitos

Acumulação de Distorções Identificadas

5. O auditor deve acumular as distorções identificadas durante a auditoria, com excepção das que sejam claramente insignificantes. (Ref.: Parágrafos A2-A3)

Consideração de Distorções Identificadas à medida que a Auditoria Progide

6. O auditor deve determinar se a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria necessitam de ser revistos se:
- (a) A natureza de distorções identificadas e as circunstâncias da sua ocorrência indicarem que possam existir outras distorções que, quando agregadas com distorções acumuladas durante a auditoria, possam ser materiais; ou (Ref.: Parágrafo A4)
 - (b) O agregado das distorções acumuladas durante a auditoria está próximo da materialidade determinada de acordo com a ISA 320. (Ref: Parágrafo A5)
7. Se, a pedido do auditor, a gerência examinou uma classe de transacções, saldo de conta ou divulgação e corrigiu as distorções detectadas, o auditor deve executar procedimentos de auditoria adicionais para determinar se continuam a existir distorções. (Ref.: Parágrafo A6)

Comunicação e Correção de Distorções

8. Salvo se proibido por lei ou regulamento, o auditor deve comunicar em tempo oportuno todas as distorções acumuladas durante a auditoria ao nível apropriado da gerência[1]. O auditor deve pedir à gerência para corrigir essas distorções. (Ref: Parágrafos A7-A9)
9. Se a gerência recusar corrigir algumas ou todas as distorções comunicadas pelo auditor, o auditor deve tomar conhecimento das razões da gerência para não fazer as correções e deve tomar em consideração esse conhecimento ao avaliar se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, (Ref: Parágrafo A10)

[1] ISA 260, "Comunicação com os Encarregados da Governação", parágrafo 7.

Apreciação do Efeito de Distorções não Corrigidas

10. Antes de apreciar o efeito de distorções não corrigidas, o auditor deve reapreciar a materialidade determinada de acordo com a ISA 320 para confirmar se continua apropriada no contexto dos resultados financeiros reais da entidade. (Ref: Parágrafos A11-A12)
11. O auditor deve determinar se as distorções não corrigidas, individualmente ou em agregado, são materiais. Ao fazer esta determinação, o auditor deve considerar:
 - (a) A dimensão e natureza das distorções, não só em relação a classes de transacções, saldos de contas ou divulgações específicos mas também em relação às demonstrações financeiras como um todo, e as circunstâncias particulares da sua ocorrência. (Ref: Parágrafos A13-A17, A19-A20)
 - (b) O efeito de distorções não corrigidas relativas a períodos anteriores nas classes de transacções, saldos de contas ou divulgações relevantes e nas demonstrações financeiras como um todo. (Ref: Parágrafo A18)

Comunicação com Os Encarregados da Governação

12. Salvo se proibido por lei ou regulamento, o auditor deve comunicar aos encarregados da governação as distorções não corrigidas e o efeito que, individualmente ou em agregado, possam ter na opinião no relatório do auditor[1]. A comunicação do auditor deve identificar individualmente as distorções materiais não corrigidas. O auditor deve pedir que sejam corrigidas as distorções que não o tenham sido. (Ref: Parágrafos A21-A23)
13. O auditor deve também comunicar aos encarregados da governação o efeito de distorções não corrigidas relativas a períodos anteriores sobre as classes de transacções, saldos de contas ou divulgações relevantes e sobre as demonstrações financeiras como um todo.

[1] Ver a nota de rodapé 3.

Declaração Escrita

14. O auditor deve pedir uma declaração escrita da gerência e, quando apropriado, dos encarregados da governação sobre se consideram que os efeitos de distorções não corrigidas, individualmente e em agregado, são imateriais para as demonstrações financeiras como um todo. Um resumo de tais itens deve ser incluído na declaração escrita ou num anexo à mesma. (Ref: Parágrafo A24)

Documentação

15. O auditor deve incluir na documentação de auditoria[1]: (Ref: Parágrafo A25)
 - (a) A quantia abaixo da qual as distorções deverão ser vistas como insignificantes (parágrafo 5);
 - (b) Todas as distorções acumuladas durante a auditoria e se foram corrigidas (parágrafos 5, 8 e 12);
e
 - (c) A conclusão do auditor sobre se as distorções não corrigidas são materiais, individualmente ou em agregado, e a base para essa conclusão (parágrafo 11).

[1] ISA 230, "Documentação de Auditoria", parágrafos 8-11 e parágrafo A6.

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Definição de Distorções

A1. As distorções podem resultar de:

- (a) Uma incorrecção na recolha ou processamento de dados a partir dos quais são preparadas as demonstrações financeiras;
- (b) Uma omissão de uma quantia ou de uma divulgação;
- (c) Uma estimativa contabilística incorrecta decorrente de descuido ou de clara má interpretação de factos; e
- (d) Julgamentos da gerência respeitantes a estimativas contabilísticas que o auditor não considera razoáveis ou à selecção e aplicação de políticas contabilísticas que o auditor não considera apropriadas.

São dados na ISA 240[1] exemplos de distorções decorrentes de fraude.

[1] ISA 240, "As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras", parágrafos A1-A6.

Acumulação de Distorções Identificadas

A2. O auditor pode designar uma quantia abaixo da qual as distorções seriam claramente insignificantes e não necessitariam de ser acumuladas porque espera que a acumulação de tais quantias não tenha um efeito material nas demonstrações financeiras. "Claramente insignificante" não é uma outra expressão para "não material". As matérias que são claramente insignificantes terão uma ordem de grandeza totalmente diferente (mais pequena) da materialidade determinada de acordo com a ISA 320 e serão matérias claramente inconsequentes, quer tomadas individualmente quer em agregado e independentemente de serem julgadas por qualquer critério de dimensão, natureza ou circunstâncias. Quando exista qualquer incerteza sobre se um ou mais itens são claramente insignificantes, a matéria é considerada como não sendo claramente insignificante.

A3. Para ajudar o auditor na apreciação do efeito de distorções acumuladas durante a auditoria e na comunicação de distorções à gerência e aos encarregados da governação, pode ser útil distinguir entre distorções factuais, distorções de julgamento e distorções projectadas.

- Distorções factuais são distorções acerca das quais não há dúvidas.
- Distorções de julgamento são diferenças decorrentes dos julgamentos da gerência respeitantes a estimativas contabilísticas que o auditor não considera razoáveis ou à escolha ou aplicação de políticas contabilísticas que o auditor não considera apropriadas.
- Distorções projectadas são a melhor estimativa do auditor das distorções em populações, o que envolve a projecção de distorções identificadas em amostras de auditoria para a totalidade das populações das quais foram extraídas as amostras. A ISA 530[1] fornece orientação sobre a determinação de distorções projectadas e a avaliação dos resultados.

[1] ISA 530, "Amostragem de Auditoria", parágrafos 14-15.

Consideração de Distorções Identificadas à medida que a Auditoria Progride

- A4. Uma distorção pode não ser uma ocorrência isolada. A prova de que poderão existir outras distorções inclui, por exemplo, situações em que o auditor identifica a origem de uma distorção numa falha no controlo interno ou em pressupostos ou métodos de valorização inapropriados que foram largamente aplicados pela entidade.
- A5. Se o agregado de distorções acumuladas durante a auditoria se aproxima da materialidade determinada de acordo com a ISA 320, pode existir um risco superior ao aceitavelmente baixo de que possíveis distorções não detectadas, quando associadas ao agregado de distorções acumuladas durante a auditoria, possam exceder a materialidade. Podem existir distorções não detectadas devido à presença do risco de amostragem e de riscos não relacionados com a amostragem[1].
- A6. O auditor pode pedir à gerência que examine uma classe de transacções, um saldo de conta ou uma divulgação para que a gerência se inteire da causa da distorção identificada pelo auditor, execute procedimentos para determinar a quantia da distorção real na classe de transacções, saldo de conta ou divulgação e proceda aos ajustamentos apropriados nas demonstrações financeiras. Tal pedido pode ser feito, por exemplo, com base na projecção pelo auditor das distorções identificadas numa amostra de auditoria para a totalidade da população da qual foi extraída essa amostra.

[1] ISA 530, parágrafo 5(c)-(d).

Comunicação e Correção de Distorções

- A7. A comunicação oportuna de distorções ao nível apropriado da gerência é importante na medida em que habilita a gerência a apreciar se os itens constituem distorções, a informar o auditor se discordar e a tomar as medidas necessárias. Geralmente, o nível apropriado de gerência é o que tem a responsabilidade e a autoridade para apreciar as distorções e tomar as medidas necessárias.
- A8. A lei ou regulamento podem restringir a comunicação pelo auditor de determinadas distorções à gerência ou a outros dentro da entidade. Por exemplo, as leis ou regulamentos podem proibir especificamente uma comunicação ou outra acção que possa prejudicar a investigação por uma autoridade apropriada de um acto ilegal ou que se suspeita seja ilegal. Em algumas circunstâncias, os potenciais conflitos entre as obrigações de confidencialidade e as obrigações de comunicação do auditor podem ser complexos. Em tais casos, o auditor pode considerar a possibilidade de obter aconselhamento jurídico.
- A9. A correção pela gerência de todas as distorções, incluindo as comunicadas pelo auditor, habilita a gerência a manter livros e registos de contabilidade rigorosos e reduz os riscos de distorção material em futuras demonstrações financeiras devido ao efeito cumulativo de distorções imateriais não corrigidas relativas a períodos anteriores.
- A10. A ISA 700 exige que o auditor aprecie se as demonstrações financeiras são preparadas e apresentadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável. Esta apreciação inclui a consideração dos aspectos qualitativos das práticas contabilísticas da entidade, incluindo indicadores de eventual falta de isenção nos

juizamentos da gerência[1], que possam ser afectados pelo conhecimento que o auditor tenha das razões da gerência para não fazer as correcções.

[1] ISA 700, parágrafo 12.

Apreciação do Efeito de Distorções não Corrigidas

- A11. A determinação pelo auditor da materialidade de acordo com a ISA 320 é muitas vezes baseada em estimativas dos resultados da entidade, porque os resultados reais podem ainda não ser conhecidos. Por isso, previamente à apreciação pelo auditor do efeito das distorções por corrigir, pode ser necessário rever a materialidade determinada de acordo com a ISA 320 com base nos resultados reais.
- A12. A ISA 320 explica que, à medida que a auditoria progride, a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transacções, saldos de contas ou divulgações) é revista no caso de o auditor tomar conhecimento durante a auditoria de informações que fariam com que tivesse inicialmente determinado uma quantia (ou quantias) diferente[1]. Assim, qualquer revisão significativa já terá provavelmente sido feita antes de o auditor apreciar o efeito das distorções por corrigir. Contudo, se a reapreciação pelo auditor da materialidade determinada de acordo com a ISA 320 (ver o parágrafo 10 desta ISA) der origem a uma quantia (ou quantias) mais baixa, a materialidade de execução e a apropriação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria voltam a ser considerados de forma a obter prova de auditoria suficiente e apropriada na qual basear a opinião de auditoria.
- A13. Cada distorção individual é considerada para avaliar o seu efeito nas classes de transacções, saldos de contas ou divulgações relevantes, nomeadamente se foi excedido o nível de materialidade, se existir, para essa classe de transacções, saldo de conta ou divulgação.
- A14. Se uma distorção individual for julgada material, não é provável que possa ser compensada por outras distorções. Por exemplo, se o rédito foi materialmente sobreavaliado, as demonstrações financeiras como um todo estarão materialmente distorcidas, mesmo que o efeito da distorção nos resultados seja completamente compensado por uma sobreavaliação equivalente de gastos. Poderá ser apropriado compensar distorções dentro do mesmo saldo de conta ou classe de transacções, mas o risco de que possam existir distorções adicionais por detectar deve ser considerado antes de se concluir que é apropriado compensar distorções mesmo que sejam imateriais[2].
- A15. Determinar se uma distorção de classificação é material envolve a apreciação de considerações qualitativas, como o efeito da distorção de classificação na dívida ou noutras cláusulas contratuais, o efeito sobre itens ou subtotais de linhas individuais ou o efeito sobre os principais rácios. Pode haver circunstâncias em que o auditor conclua que uma distorção de classificação não é material no contexto das demonstrações financeiras como um todo, embora possa exceder o nível ou níveis de materialidade aplicados na apreciação de outras distorções. Por exemplo, uma classificação indevida entre itens de linhas de balanço pode não ser considerada material no contexto das demonstrações financeiras como um todo quando a quantia resultante da classificação indevida for pequena em relação à dimensão dos itens das respectivas linhas do balanço e a classificação indevida não afectar a demonstração de resultados ou quaisquer rácios importantes.

A16. As circunstâncias relativas a algumas distorções podem fazer com que o auditor as aprecie como materiais, individualmente ou quando consideradas em conjunto com outras distorções acumuladas durante a auditoria, mesmo se forem inferiores à materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. As circunstâncias que podem afectar essa apreciação incluem até que ponto a distorção:

- Afecta o cumprimento de requisitos reguladores;
- Afecta o cumprimento de cláusulas de dívida ou outros requisitos contratuais;
- Se relaciona com a selecção ou aplicação incorrectas de uma política contabilística que tenha um efeito imaterial nas demonstrações financeiras do período corrente mas que irá provavelmente ter um efeito material nas demonstrações financeiras de períodos futuros;
- Encobre uma alteração nos resultados ou outras tendências, especialmente no contexto das condições económicas gerais e sectoriais;
- Afecta rácios usados para avaliar a posição financeira da entidade, resultados de operações ou fluxos de caixa;
- Afecta a informação por segmentos apresentada nas demonstrações financeiras (por exemplo, a importância da matéria para um segmento ou outra parte do negócio da entidade que tenham sido identificados como tendo um papel importante nas operações ou na rentabilidade da entidade);
- Terá o efeito de aumentar a remuneração da gerência, por exemplo garantindo que os requisitos para a concessão de gratificações ou de outros incentivos sejam satisfeitos;
- Será significativa tendo em conta o conhecimento do auditor de comunicações anteriores conhecidas a utentes, por exemplo em relação a previsões de resultados;
- Se relaciona com itens que envolvam determinadas partes (por exemplo, se os terceiros na transacção estão relacionados com membros da gerência da entidade);
- Será uma omissão de informação não especificamente exigida pelo referencial de relato financeiro aplicável mas que, no julgamento do auditor, é importante para a compreensão pelos utentes da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade; ou
- Afecta outras informações que serão comunicadas em documentos que contenham as demonstrações financeiras auditadas (por exemplo, informações a incluir numa "Análise e Discussão da Gerência" ou numa "Análise Operacional e Financeira") e que possa razoavelmente esperar-se influenciem as decisões económicas dos utentes das demonstrações financeiras. A ISA 720[3] trata a consideração pelo auditor de outras informações, sobre as quais não tem obrigação de relatar, em documentos que contenham demonstrações financeiras auditadas.

Estas circunstâncias são apenas exemplos. Não é provável que todas surjam em todas as auditorias, nem a lista é necessariamente completa. A existência de quaisquer circunstâncias como as apresentadas não conduz necessariamente a uma conclusão de que a distorção é material.

A17. A ISA 240[4] explica como as implicações de uma distorção que seja ou possa ser resultado de fraude devem ser consideradas em relação a outros aspectos da auditoria, mesmo quando a dimensão da distorção não for material em relação às demonstrações financeiras.

A18. O efeito acumulado de distorções imateriais não corrigidas relativas a períodos anteriores pode ter um efeito material nas demonstrações financeiras do período corrente. Existem diferentes abordagens aceitáveis para a apreciação pelo auditor de tais distorções por corrigir no quadro das demonstrações financeiras do período corrente. Usar a mesma abordagem de apreciação proporciona consistência de período para período.

Considerações específicas para Entidades do Sector Público

A19. No caso de uma auditoria de uma entidade do sector público, a apreciação sobre se uma distorção é material pode também ser afectada pelas responsabilidades do auditor estabelecidas por lei, regulamento ou outra autoridade no sentido de relatar determinadas matérias, incluindo por exemplo a fraude.

A20. Além disso questões como o interesse público, a responsabilidade da entidade em prestar contas pelos seus actos, a probidade e a garantia de supervisão legislativa eficaz, em particular, podem afectar a avaliação sobre se um item é material em virtude da sua natureza. Isto acontece em particular para itens que se relacionem com o cumprimento da lei, regulamento ou outra autoridade.

Comunicação com Os Encarregados da Governação (Ref: Parágrafo 12)

A21. Se as distorções não corrigidas foram comunicadas à(s) pessoa(s) com responsabilidade de gerência e essa(s) pessoa(s) também tiver(em) responsabilidades de governação, não necessitam de ser comunicadas de novo à(s) mesma(s) pessoa(s) no seu papel de governação. No entanto, o auditor tem de ficar convencido de que a comunicação com a(s) pessoa(s) com responsabilidade de gerência informará adequadamente todos aqueles com quem o auditor de outra forma comunicaria na sua capacidade de governação[5].

A22. Quando haja um grande número de distorções individuais imateriais não corrigidas, o auditor pode comunicar o número e o efeito monetário global das distorções não corrigidas, em vez dos detalhes de cada distorção individual.

A23. A ISA 260 exige que o auditor comunique aos encarregados da governação as declarações escritas que o auditor solicita (ver o parágrafo 14 desta ISA)[6]. O auditor pode discutir com os encarregados da governação as razões e as implicações da não correcção de distorções, tendo em atenção a dimensão e a natureza da distorção à luz das circunstâncias envolventes e as possíveis implicações em relação a futuras demonstrações financeiras.

[1] ISA 320, parágrafo 12.

[2] A identificação de um número de distorções imateriais no mesmo saldo de conta ou classe de transacções pode exigir que o auditor reavalie o risco de distorção material para esse saldo de conta ou classe de transacções.

[3] ISA 720, "As Responsabilidades do Auditor em Relação a Outras Informações em Documentos que Contêm Demonstrações Financeiras Auditadas".

[4] ISA 240, parágrafo 35.

[5] ISA 260, parágrafo 13.

[6] ISA 260, parágrafo 16(c)(ii).

Declaração Escrita

A24. Uma vez que a preparação das demonstrações financeiras exige que a gerência e, quando apropriado, os encarregados da governação ajustem as demonstrações financeiras para corrigir distorções materiais, o auditor tem a obrigação de lhes solicitar uma declaração escrita acerca das distorções não corrigidas. Em algumas circunstâncias, a gerência e, quando apropriado, os encarregados da governação podem não aceitar que determinadas distorções não corrigidas sejam distorções. Por essa razão, podem querer acrescentar à sua declaração escrita frases

como: "Não concordamos que os itens ... e ... constituam distorções porque [descrição da razão]". A obtenção desta declaração não isenta, contudo, o auditor da necessidade de formar uma conclusão sobre o efeito das distorções não corrigidas.

Documentação

A25. A documentação do auditor sobre distorções não corrigidas pode tomar em conta:

- (a) A consideração do efeito agregado das distorções por corrigir;
- (b) A apreciação sobre se o nível ou níveis de materialidade para classes de transacções, saldos de contas ou divulgações específicas, se existirem, foram excedidos; e
- (c) A avaliação do efeito de distorções não corrigidas nos principais rácios ou tendências e o cumprimento com requisitos legais, regulamentares e contratuais (por exemplo, cláusulas de dívida).