

ISA 320 - A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria

A MATERIALIDADE NO PLANEAMENTO E NA EXECUÇÃO DE UMA 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) 320, "A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma 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

Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) aborda a responsabilidade do auditor no sentido de aplicar o conceito de materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria de demonstrações financeiras.

A ISA 450^[1] explica como a materialidade é aplicada na avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se existirem, nas demonstrações financeiras.

[1] ISA 450, "Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria",

A Materialidade no Contexto de uma Auditoria

2. Os referenciais de relato financeiro debatem muitas vezes o conceito da materialidade no contexto da preparação e apresentação de demonstrações financeiras. Se bem que os referenciais de relato financeiro possam debater a materialidade em diferentes termos, geralmente explicam que:
 - As distorções, incluindo as omissões, são consideradas materiais se se esperar que, individualmente ou em conjunto, influenciem as decisões económicas tomadas pelos utentes com base nas demonstrações financeiras.
 - Os julgamentos acerca da materialidade são feitos à luz das circunstâncias envolventes e são afectados pela dimensão ou natureza de uma distorção ou pela combinação de ambas; e
 - Os julgamentos sobre questões que sejam materiais para os utentes das demonstrações financeiras baseiam-se na consideração das necessidades comuns de informação financeira dos utentes como um grupo. Não é considerado o possível efeito de distorções sobre utentes individuais específicos, cujas necessidades podem variar amplamente.
3. Esta discussão, se estiver presente no referencial de relato financeiro aplicável, proporciona um quadro de referência para o auditor na determinação da materialidade para a auditoria. Se o referencial de relato financeiro aplicável não incluir uma discussão do conceito de materialidade, as características referidas no parágrafo 2 proporcionam ao auditor tal quadro de referência.
4. A determinação da materialidade pelo auditor é uma matéria de julgamento profissional e é afectada pela sua percepção das necessidades de informação financeira dos utentes das demonstrações financeiras. Neste contexto, é razoável que o auditor assuma que os utentes:
 - (a) Têm um conhecimento razoável dos negócios, das actividades económicas e da contabilidade e estão dispostos a estudar a informação constante das demonstrações financeiras com razoável diligência;
 - (b) Entendem que as demonstrações financeiras são preparadas, apresentadas e auditadas com níveis de materialidade;
 - (c) Reconhecem as incertezas inerentes á mensuração de quantias com base no uso de estimativas, de julgamento e em considerações sobre acontecimentos futuros; e

- (d) Tomam decisões económicas razoáveis na base da informação constante das demonstrações financeiras.
5. O conceito de materialidade é aplicado pelo auditor tanto no planeamento e execução da auditoria como na avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se existirem, nas demonstrações financeiras e na formação da opinião expressa no relatório do auditor. (Ref: Parágrafo A1)
6. Ao planear a auditoria, o auditor faz julgamentos acerca da dimensão das distorções que serão consideradas materiais. Estes julgamentos proporcionam uma base para:
- (a) Determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de avaliação do risco;
 - (b) Identificar e avaliar os riscos de distorção material; e
 - (c) Determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais.

A materialidade determinada no planeamento da auditoria não estabelece necessariamente uma quantia abaixo da qual as distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, serão sempre consideradas imateriais. As circunstâncias relativas a algumas distorções podem fazer com que o auditor as avalie como materiais mesmo que não atinjam o nível da materialidade. Se bem que não seja praticável conceber procedimentos de auditoria para detectar distorções que possam ser materiais exclusivamente devido à sua natureza, na avaliação do seu efeito nas demonstrações financeiras o auditor considera não somente a dimensão mas também a natureza das distorções não corrigidas e as circunstâncias particulares da sua ocorrência .

Data de Entrada em Vigor

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

Objectivo

8. O objectivo do auditor é aplicar o conceito de materialidade de forma apropriada no planeamento e execução de uma auditoria.

Definição

9. Para efeito das ISA, a materialidade de execução significa a quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores à materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras como um todo, com vista a reduzir para um nível apropriadamente baixo a probabilidade de as distorções não corrigidas e não detectadas agregadas excederem a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. Se aplicável, a materialidade de execução refere-se também à quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores ao nível ou níveis de materialidade, para classes particulares de transacções, saldos de contas ou divulgações.

Requisitos

Determinar a Materialidade e a Materialidade de Execução ao Planear a Auditoria

10. Ao definir a estratégia global de auditoria, o auditor deve determinar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. Se, nas circunstâncias específicas da entidade, existirem uma ou mais classes particulares de transacções, saldos de contas ou divulgações

relativamente às quais se possa pensar que as distorções de quantias inferiores à materialidade para as demonstrações financeiras como um todo irão influenciar as decisões económicas de utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras, o auditor deve também determinar o nível ou níveis de materialidade a aplicar a essas classes particulares de transacções, saldos de contas ou divulgações. (Ref: Parágrafo A2-A11)

11. O auditor deve determinar a materialidade de execução para efeito da avaliação dos riscos de distorção material e da determinação da natureza, oportunidade e extensão de procedimentos adicionais de auditoria. (Ref: Parágrafo A12)

Revisão à Medida que a Auditoria Progride

12. O auditor deve rever a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes particulares de transacções, saldos de contas ou divulgações) se, no decorrer da auditoria, tomar conhecimento de informação que faria com que tivesse determinado inicialmente uma quantia (ou quantias) diferente(s). (Ref: Parágrafo A13)
13. Se o auditor concluir que é apropriada uma materialidade mais baixa para as demonstrações financeiras como um todo (e, se aplicável, para o nível ou níveis de materialidade para classes particulares de transacções, saldos de contas ou divulgações) do que a inicialmente determinada, deve determinar se é necessário rever a materialidade de execução e se a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria permanecem apropriadas.

Documentação

14. O auditor deve incluir na documentação de auditoria as seguintes quantias e os factores considerados na sua determinação^[1]:
- (a) A materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (ver o parágrafo 10);
 - (b) Se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes particulares de transacções, saldos de contas ou divulgações (ver o parágrafo 10);
 - (c) A materialidade de execução (ver o parágrafo 11); e
 - (d) Qualquer revisão das alíneas (a)-(c) à medida que a auditoria foi avançando (ver os parágrafos 12-13).

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

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

A Materialidade e Risco de Auditoria

- A1. Ao conduzir uma auditoria de demonstrações financeiras, os objectivos gerais do auditor são: obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material devido a fraude ou erro, habilitando-o, assim, a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com

um referencial de relato financeiro aplicável; e relatar sobre as demonstrações financeiras, e comunicar conforme exigido pelas ISA, na base das conclusões do auditor^[1]. O auditor obtém segurança razoável obtendo prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo^[2]. O risco de auditoria é o risco de o auditor expressar uma opinião não apropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas. O risco de auditoria é função dos riscos de distorção material e do risco de detecção^[3]. A materialidade e o risco de auditoria são considerados no decurso da auditoria, em particular, quando:

- (a) Se identificam e avaliam os riscos de distorção material^[4];
- (b) Se determina a natureza, oportunidade e extensão de procedimentos de auditoria adicionais^[5];
e
- (c) Se avalia o efeito das distorções não corrigidas, caso existam, nas demonstrações financeiras^[6] e na formação da opinião expressa no relatório do auditor^[7].

[1] ISA 200, "Objectivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria", parágrafo 11.

[2] ISA 200, parágrafo 17.

[3] ISA 200, parágrafo 13 (c)

[4] ISA 315, "Identificar e Avaliar os Riscos de Distorções Materiais através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente".

[5] ISA 330, "As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados".

[6] ISA 450.

[7] ISA 700, "Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras".

Determinar a Materialidade e a Materialidade de Execução ao Planear a Auditoria

Considerações Específicas Relativas a Entidades do Sector Público (Ref: Parágrafo 10)

A2. No caso de uma entidade do sector público, os legisladores e os reguladores são muitas vezes os principais utentes das suas demonstrações financeiras. Para além disso, as demonstrações financeiras podem ser usadas para tomar decisões que não sejam decisões económicas. A determinação da materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes particulares de transacções, saldos de contas ou divulgações) numa auditoria das demonstrações financeiras de uma entidade do sector público é por isso influenciada pela lei, regulamento ou outra autoridade e pelas necessidades de informação financeira dos legisladores e do público em relação aos programas do sector público.

Uso de Indicadores de Referência na Determinação da Materialidade para as Demonstrações Financeiras como um todo (Ref: Parágrafo 10)

A3. Determinar a materialidade envolve o exercício de julgamento profissional. Muitas vezes, o ponto de partida na determinação da materialidade para as demonstrações financeiras como um todo passa pela aplicação de uma percentagem sobre um indicador de referência escolhido. Os factores que podem afectar a identificação de um indicador de referência apropriado incluem:

- Os elementos das demonstrações financeiras (por exemplo, activos, passivos, capital próprio, rédito, gastos);
- A eventual existência de itens nos quais os utentes das demonstrações financeiras de uma entidade em particular tendam a concentrar a sua atenção (por exemplo, para efeitos de avaliação do desempenho financeiro os utentes podem tender a concentrar-se no lucro, no rédito ou nos activos líquidos);

- A natureza da entidade, em que posição se encontra no seu ciclo de vida e o sector de actividade e ambiente económico em que opera;
- A estrutura de propriedade da entidade e a forma como é financiada (por exemplo, se uma entidade é financiada exclusivamente através de dívida, em vez de capital próprio, os utentes podem dar mais ênfase aos activos e às garantias que suportam do que aos resultados da entidade) e
- A volatilidade relativa do indicador de referência.

- A4. Exemplos de indicadores de referência que podem ser apropriados, dependendo das circunstâncias da entidade, incluem categorias de rendimento relatado como lucro antes de impostos, rédito total, lucro bruto e gastos totais, total do capital próprio ou valor do activo líquido. O lucro antes de impostos relativo a operações em continuação é muitas vezes usado pelas entidades com fins lucrativos. Quando o lucro antes de impostos relativo a operações em continuação é volátil, poderão ser mais apropriados outros indicadores de referência, como o lucro bruto ou os réditos totais.
- A5. Em relação ao indicador de referência escolhido, os dados financeiros relevantes incluem geralmente os resultados e a posição financeira de períodos anteriores, os resultados e a posição financeira do período até à data e os orçamentos ou previsões do período corrente ajustados em função de alterações significativas nas circunstâncias da entidade (por exemplo, a aquisição de negócios significativos) e de alterações relevantes nas condições do sector de actividade ou do ambiente económico em que a entidade opera. Por exemplo, quando a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo é determinada para uma entidade em particular, como ponto de partida, com base numa percentagem do lucro antes de impostos relativo a operações em continuação, circunstâncias que originem uma diminuição ou aumento excepcional de tal lucro podem levar o auditor a concluir que a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo será determinada com maior propriedade se for usado um valor normalizado de lucro antes de impostos relativo a operações em continuação com base em resultados passados.
- A6. A materialidade diz respeito às demonstrações financeiras sobre as quais o auditor está a relatar. Quando as demonstrações financeiras são preparadas para um período de relato financeiro superior ou inferior a doze meses, como pode acontecer no caso de uma nova entidade ou de uma alteração no período de relato financeiro, a materialidade diz respeito às demonstrações financeiras preparadas para esse período de relato financeiro.
- A7. Determinar uma percentagem a aplicar a um indicador de referência escolhido envolve o exercício de julgamento profissional. Existe uma relação entre a percentagem e o indicador de referência escolhido, de tal forma que uma percentagem aplicada ao lucro antes de impostos relativo a operações em continuação será geralmente mais alta do que uma percentagem aplicada ao rédito total. Por exemplo, o auditor pode considerar que cinco por cento do lucro antes de impostos relativo a operações em continuação é um valor apropriado para uma entidade com fins lucrativos numa indústria transformadora, enquanto que um por cento do rédito total ou dos gastos totais é apropriado para uma entidade não lucrativa. No entanto, dependendo das circunstâncias, podem ser consideradas apropriadas percentagens mais altas ou mais baixas.

Considerações específicas para Pequenas Entidades

- A8. Quando o lucro antes de impostos relativo a operações em continuação for consistentemente nominal, como pode acontecer com um negócio gerido pelo proprietário em que este fica com a maior parte do lucro antes de impostos na forma de remuneração, um indicador de referência como o lucro antes de remunerações e impostos poderá ser mais relevante.

Considerações Específicas Relativas a Entidades do Sector Público

A9. Numa auditoria de uma entidade do sector público, o custo total ou o custo líquido (gastos menos réditos ou dispêndios menos recebimentos) podem ser indicadores de referência apropriados para programas de actividades. Quando uma entidade do sector público tem a custódia de activos públicos, os activos podem ser um indicador de referência apropriado.

Nível ou Níveis de Materialidade para Classes Particulares de Transacções, Saldos de Contas ou Divulgações (Ref: Parágrafo 10)

A10. Os factores que podem indicar a existência de uma ou mais classes particulares de transacções, saldos de contas ou divulgações relativamente às quais se possa razoavelmente prever que distorções de quantias inferiores à materialidade para as demonstrações financeiras como um todo influenciem as decisões económicas dos utentes tomadas com base das demonstrações financeiras incluem:

- Se a lei, regulamento ou o referencial de relato financeiro aplicável afectam as expectativas dos utentes quanto à mensuração ou divulgação de determinados itens (por exemplo, transacções com partes relacionadas e remuneração da gerência e dos encarregados da governação).
- As principais divulgações em relação ao sector de actividade em que a entidade opera (por exemplo, custos de investigação e desenvolvimento de uma sociedade farmacêutica).
- Se a atenção está centrada num dado aspecto do negócio da entidade que é divulgado separadamente nas demonstrações financeiras (por exemplo, um negócio recentemente adquirido).

A11. Ao considerar se, nas circunstâncias específicas da entidade, tais classes de transacções, saldos de contas ou divulgações existem, o auditor pode considerar útil inteirar-se dos pontos de vista e expectativas dos encarregados da governação e da gerência.

Materialidade de Execução (Ref: Parágrafo 11)

A12. Planear a auditoria exclusivamente para detectar distorções materiais individuais não toma em conta o facto de que um conjunto de distorções individualmente imateriais poderá originar que as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas e não deixar margem para possíveis distorções não detectadas. A materialidade de execução (que, como definido, é uma ou mais quantias) é estabelecida para reduzir a um nível apropriadamente baixo a probabilidade de que o conjunto de distorções não corrigidas e não detectadas nas demonstrações financeiras exceda a materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras como um todo. De forma análoga, a materialidade de execução relativa a um nível de materialidade determinado para uma classe particular de transacções, saldos de contas ou divulgações é estabelecida para reduzir a um nível apropriadamente baixo a probabilidade de que o conjunto de distorções não corrigidas e não detectadas nessa classe particular de transacções, saldos de contas ou divulgações exceda o nível de materialidade estabelecido para essa classe de transacções, saldos de contas ou divulgações. A determinação da materialidade de execução não é um simples cálculo mecânico e envolve o exercício de julgamento profissional. Essa determinação é afectada: pelo conhecimento que o auditor tem da entidade, actualizado durante a execução dos procedimentos de avaliação do risco; e pela natureza e extensão das distorções identificadas em auditorias anteriores e, portanto, pelas suas expectativas em relação a distorções no período corrente.

Revisão à Medida que a Auditoria Progride

A13. A materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações) poderá ter de ser revista em consequência de uma alteração nas circunstâncias ocorrida durante a auditoria (por exemplo, uma decisão de alienar uma parte importante do negócio da entidade), de novas informações ou de uma alteração do conhecimento que o auditor tem da entidade e das suas operações em consequência da execução de procedimentos de auditoria adicionais. Por exemplo, se durante a auditoria houver indícios de que os resultados financeiros reais vão ser substancialmente diferentes dos resultados financeiros previstos para o final do período que foram inicialmente usados para determinar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo, o auditor revê essa materialidade.