
Manual do Revisor Oficial de Contas

Directriz de Revisão/Auditoria 320

MATERIALIDADE DE REVISÃO/AUDITORIA

Dezembro de 1999

ÍNDICE

	Parágrafos
Introdução	1-4
Materialidade	5-8
Relacionamento entre Materialidade e Risco de Revisão/Auditoria	9-11
Avaliação do Efeito de Distorções	12-16
APÊNDICE	
Conceito	1-3
Determinantes da materialidade	4
Dimensão	5-7
Natureza	8-9
Circunstâncias	10-11
Juízo profissional	12-13
A materialidade no planeamento	14-34
Documentação	35
Materialidade nas entidades dispersas geograficamente	36-40
Níveis de materialidade não estáticos	41-42
Materialidade e risco de revisão/auditoria	43-45
Avaliação final do efeito das distorções	46-47
Erros	48-54

Manual do Revisor Oficial de Contas

Introdução

1. A necessidade de estimativa da materialidade vem referida nos parágrafos 14 e 15 das Normas Técnicas de Revisão/Auditoria:

"14. Na determinação do risco de revisão/auditoria, o revisor/auditor deve usar o seu julgamento tendo em conta a materialidade e o relacionamento desta com aquele risco. Considera-se que uma informação é materialmente relevante se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões dos utilizadores das demonstrações financeiras.

15. O revisor/auditor deve planear o trabalho de campo e estabelecer a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adoptar, com vista a atingir o nível de segurança que deve proporcionar e tendo em conta a sua determinação do risco da revisão/auditoria e a sua definição dos limites de materialidade."

2. A finalidade desta Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) é a de estabelecer normas e proporcionar orientação sobre o conceito de materialidade e o seu relacionamento com o risco de revisão/auditoria.
3. A materialidade deve ser considerada pelo revisor/auditor quando:
 - a) determina a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos de revisão/auditoria; e
 - b) avalia o efeito das distorções.
4. "Materialidade" é um conceito de significado e importância relativos de um assunto, quer considerado individualmente, quer de forma agregada, no contexto das demonstrações financeiras tomadas como um todo. Um assunto é material se a sua omissão ou distorção puder razoavelmente influenciar as decisões económicas de um utilizador baseadas nas demonstrações financeiras. A materialidade não é susceptível de uma definição geral matemática, uma vez que envolve aspectos qualitativos e quantitativos ajuizados nas circunstâncias particulares da omissão ou da distorção. Por conseguinte, a materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte, em vez de ser uma característica qualitativa primária que a informação deva ter para ser útil.

Materialidade

5. O objectivo da revisão/auditoria das demonstrações financeiras é o de habilitar o revisor/auditor a expressar a sua opinião profissional sobre se as demonstrações financeiras estão, ou não, preparadas em todos os aspectos materialmente relevantes, em conformidade com a estrutura de relato financeiro adoptada. A estimativa do que é materialmente relevante é uma questão de juízo profissional.
6. Ao conceber o plano de revisão/auditoria, o revisor/auditor estabelece um nível de materialidade aceitável de forma a detectar quantitativamente as distorções materialmente relevantes. Contudo, a quantia (quantidade) e a natureza (qualidade) das distorções necessitam de ser consideradas no contexto das circunstâncias em que ocorrem. São exemplos de distorções qualitativas a descrição inadequada ou indevida de uma política contabilística, quando for provável que um utilizador das demonstrações financeiras seja confundido pela descrição e não divulgação do não cumprimento de requisitos legais ou regulamentares, ou quando for provável que a consequente imposição de restrições legais ou regulamentares possa reduzir significativamente a capacidade operacional.
7. O revisor/auditor necessita de considerar a possibilidade de distorções de quantias relativamente pequenas que cumulativamente possam ter um efeito materialmente relevante sobre as

Manual do Revisor Oficial de Contas

demonstrações financeiras. Por exemplo, um erro num procedimento de final do mês pode ser um indício de uma distorção potencialmente material se esse erro se repetir todos os meses.

8. O revisor/auditor toma em consideração a materialidade tanto a nível global da demonstração financeira em causa como em relação aos saldos de contas ou grupos de contas, às classes de transacções e às divulgações. A materialidade pode ser influenciada por considerações, tais como requisitos legais ou regulamentares, e outras relativas a saldos e relacionamentos de contas individuais. Este processo pode resultar em diferentes níveis de materialidade, dependendo do aspecto da demonstração financeira que está a ser considerado.

Relacionamento entre Materialidade e Risco de Revisão/Auditoria

9. Ao planear a revisão/auditoria, considerar-se-á aquilo que tornará as demonstrações financeiras distorcidas de forma materialmente relevante. A estimativa da materialidade relacionada com saldos de contas ou grupos de contas ou classes de transacções específicas auxilia o revisor/auditor a decidir questões como quais as rubricas a examinar e se deve usar, ou não, amostragem e procedimentos analíticos. Isto dá possibilidade ao revisor/auditor de seleccionar os procedimentos de revisão/auditoria que, em combinação, melhor se adaptam ao risco de revisão/auditoria.
10. Existe uma relação inversa entre a materialidade e o nível de risco de revisão/auditoria, isto é, quanto mais elevado o nível de materialidade, mais baixo o risco de revisão/auditoria e vice-versa. O revisor/auditor toma em conta a relação inversa entre materialidade e risco de revisão/auditoria quando determina a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos de revisão/auditoria. Por exemplo, se após planear procedimentos de revisão/auditoria específicos, o revisor/auditor determinar que o nível de materialidade aceitável é mais baixo, o risco de revisão/auditoria aumentou. O revisor/auditor compensa esta situação:
 - a) reduzindo o nível estimado de risco de controlo, se tal for possível, e suportando o nível reduzido, levando a efeito testes de controlo alargados ou adicionais; ou
 - b) reduzindo o risco de detecção através da modificação da natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos substantivos planeados.

Materialidade e Risco de Revisão/Auditoria na Avaliação da Prova de Revisão/Auditoria

11. A estimativa da materialidade e do risco de revisão/auditoria no momento do planeamento pode ser diferente da estimativa no momento da avaliação dos resultados dos procedimentos de revisão/auditoria. Isto pode ser devido a uma alteração nas circunstâncias ou a uma alteração no conhecimento do revisor/auditor em resultado da revisão/auditoria. Por exemplo, se a revisão/auditoria for planeada antes do final do período, o revisor/auditor antecipará os resultados das operações e a posição financeira. Se os resultados reais das operações e a posição financeira forem substancialmente diferentes, a estimativa da materialidade e o risco de revisão/auditoria podem também mudar. Adicionalmente, o revisor/auditor pode, ao planear o seu trabalho, fixar intencionalmente o nível de materialidade aceitável num nível inferior àquele que pretende usar para avaliar os resultados da revisão/auditoria. Isto pode ser feito para reduzir a probabilidade de distorções não identificadas e proporcionar ao revisor/auditor uma margem de segurança ao avaliar o efeito de distorções identificadas durante a revisão/auditoria.

Avaliação do Efeito de Distorções

12. Ao avaliar a apresentação apropriada das demonstrações financeiras, o revisor/auditor deve estimar se o agregado das distorções não corrigidas que tenham sido identificadas durante a revisão/auditoria é, ou não, materialmente relevante.
13. O agregado de distorções não corrigidas compreende:

Manual do Revisor Oficial de Contas

- a) distorções especificamente identificadas pelo revisor/auditor, incluindo o efeito líquido de distorções não corrigidas identificadas durante a revisão/auditoria de períodos anteriores;
 - b) a melhor estimativa pelo revisor/auditor de outras distorções que não possam ser especificamente identificadas (designadamente, erros em amostras representativas projectados para o total da população estatística).
14. O revisor/auditor necessita de considerar se o agregado de distorções não corrigidas é, ou não, materialmente relevante. Se concluir que as distorções podem ser materialmente relevantes deve reduzir o risco de revisão/auditoria, ampliando os procedimentos ou solicitar ao órgão de gestão para ajustar as demonstrações financeiras. Em qualquer caso, o órgão de gestão pode querer ajustar as demonstrações financeiras relativamente às distorções identificadas.
15. Se o órgão de gestão recusar ajustar as demonstrações financeiras e os resultados dos procedimentos de revisão/auditoria ampliados não possibilitem ao revisor/auditor concluir que o agregado das distorções não corrigidas não é materialmente relevante, o revisor/auditor deve considerar a apropriada modalidade da certificação/relatório, de acordo com a DT 700 - Certificação Legal das Contas.
16. Se o agregado das distorções não corrigidas que o revisor/auditor identificou se aproximar do nível de materialidade, ele considerará se é provável que distorções não identificadas, quando tomadas com o agregado das distorções não corrigidas, possam exceder o nível de materialidade. Consequentemente, à medida que o agregado das distorções não corrigidas se aproxima do nível de materialidade, o revisor/auditor considerará a redução do risco, executando procedimentos adicionais ou pedindo ao órgão de gestão para ajustar as demonstrações financeiras relativamente às distorções identificadas.

APÊNDICE

Este Apêndice, que não é parte integrante desta Directriz de Revisão/Auditoria, destina-se apenas a ajudar a um melhor entendimento das disposições nela contidas.

Conceito

1. Na opinião profissional do revisor/auditor sobre as demonstrações financeiras de uma entidade, a expressão "apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes" significa que ele obteve uma segurança aceitável acerca das demonstrações financeiras estarem isentas de distorções materialmente relevantes.
2. As demonstrações financeiras estão distorcidas de forma materialmente relevante quando contêm omissões ou distorções cujo efeito, individual ou agregado, é suficiente para que não constituam uma apresentação adequada, em todos os aspectos materialmente relevantes, em conformidade com a estrutura de relato financeiro adoptada e, consequentemente, influenciem as decisões económicas dos seus utilizadores.
3. O conceito de materialidade determina que alguns assuntos, quer considerados individualmente, quer de forma agregada, são importantes para uma adequada apresentação das demonstrações financeiras tomadas como um todo.

Determinantes da materialidade

4. A materialidade de um *item* depende da dimensão (quantidade), da natureza (qualidade) e das circunstâncias.

Dimensão

Manual do Revisor Oficial de Contas

5. A dependência da dimensão significa que a materialidade é quantificável em termos financeiros. Nem sempre isso é linear. Por exemplo, na consideração da materialidade de incertezas ou contingências a quantificação é feita pela melhor das estimativas ou quantia potencialmente envolvida, tomando em conta a probabilidade da respectiva ocorrência.
6. Em alguns casos, a natureza e as circunstâncias de uma distorção podem ter tal importância que a dimensão não seja determinante para o utilizador das demonstrações financeiras. Por exemplo, alterações de políticas contabilísticas, despesas confidenciais ou não documentadas.
7. **Embora a quantificação da materialidade seja fundamental e inevitável, ela nunca poderá ser estimada numa base de dimensão absoluta. Ao concluir que o efeito das distorções, individualmente ou de forma agregada, é materialmente relevante, o revisor/auditor deve considerar a sua natureza e quantidade em relação à natureza e quantidade dos itens das demonstrações financeiras. Por exemplo, uma questão que é materialmente relevante nas demonstrações financeiras de uma entidade pode não ser materialmente relevante nas demonstrações financeiras de uma outra entidade de diferente natureza e dimensão.**

Natureza

8. A estimativa da materialidade deve tomar em conta não só considerações quantitativas como também considerações qualitativas. As considerações qualitativas incluem:
 - A natureza do negócio e o ramo de actividade (por exemplo, grossista, instituição financeira).
 - Os resultados das operações (por exemplo, rendimento instável, entidade de pequena margem de lucro, resultados voláteis).
 - Posição financeira (por exemplo, questões relacionadas com os fluxos de caixa, adequação do capital, falência, condições dos financiamentos).
9. Na apreciação da qualidade das distorções deve ser tomado particular cuidado em não se compensarem distorções materialmente relevantes, quando consideradas separadamente, que tenham naturezas diferentes e, inversamente, a materialidade de distorções de natureza similar devem ser consideradas de acordo com o seu efeito agregado.

Circunstâncias

10. A materialidade das distorções é ajuizada em relação ao seu impacto, ou potencial impacto, na opinião dos utilizadores das demonstrações financeiras. Consequentemente, a materialidade de uma dada distorção dependerá do contexto da contabilização e da informação disponível pelos utilizadores das demonstrações financeiras. Por exemplo, a materialidade estimada para um exame com vista à certificação/relatório não é necessariamente igual à de um exame imposto judicialmente ou solicitado por uma instituição financeira para efeito de concessão de crédito, ou à de um exame para elaboração de um relatório de verificação de entradas em espécie.
11. Na decisão acerca da materialidade pesam as respostas a questões como:
 - Quem são os utilizadores?
 - Quais são as suas necessidades para tomar decisões?
 - Para um determinado *item*, qual é o contexto apropriado para estimar a sua materialidade?
 - Em que intervalo de valores é que os *itens* se tornam críticos em termos de materialidade?
 - Como é que, nestas circunstâncias, se deve decidir e relatar acerca de tais *itens*?

Manual do Revisor Oficial de Contas

Juízo profissional

12. A consideração da materialidade pelo revisor/auditor é matéria de juízo profissional, sendo influenciada pela sua percepção das necessidades de quem vai confiar nas demonstrações financeiras.
13. Os juízos da materialidade são feitos à luz das circunstâncias circundantes e envolvem necessariamente considerações quantitativas e qualitativas. E porque se trata de um juízo profissional, pessoas diferentes podem ter diversos pontos de vista quanto à materialidade.

A materialidade no planeamento

14. Como referido na DT 300 - Planeamento, a natureza, extensão, profundidade e oportunidade do planeamento e, implicitamente, a consideração da materialidade, pelo facto desta ser parte daquele, varia com a dimensão da entidade, a complexidade da revisão/auditoria e a experiência do revisor/auditor relativamente à entidade, bem como o conhecimento do seu negócio.
15. O planeamento de uma efectiva metodologia de revisão/auditoria requer uma cuidadosa estimativa da probabilidade de distorções materialmente relevantes poderem ocorrer na informação financeira sujeita a revisão/auditoria, o que implica a identificação de contas ou grupos de contas ou classes de transacções que sejam de importância significativa.
16. No planeamento da revisão/auditoria, ao fazer a estimativa preliminar da materialidade, podem deparar-se duas situações ao revisor/auditor: ou faz o seu juízo profissional preliminar acerca dos níveis de materialidade antes das demonstrações financeiras a examinar estarem preparadas, pelo que terá de antecipar o resultado do exercício e a posição financeira; ou o seu planeamento é feito depois das demonstrações financeiras estarem preparadas. Em ambos os casos, a sua estimativa preliminar deve também basear-se nas demonstrações financeiras de um ou mais exercícios imediatamente anteriores, as quais lhe permitirão conhecer os efeitos das alterações mais significativas nas circunstâncias da entidade (por exemplo, unificação de interesses significativa) e no sector de actividade onde opera (por exemplo, alterações de ordem económica, legal ou regulamentar).
17. No planeamento dos procedimentos de revisão/auditoria e consequentemente na estimativa da materialidade, o revisor/auditor deve também considerar a natureza, a causa (se conhecida) e a quantia das distorções para que esteja alertado pela revisão/auditoria das demonstrações financeiras do exercício anterior.

Níveis de Materialidade

18. A estratégia da revisão/auditoria considera a materialidade em dois níveis básicos:
 - A - Um nível global para as demonstrações financeiras tomadas como um todo; e
 - B - Outro nível por cada conta ou grupo(s) de contas ou classe(s) de transacções.
- A - Materialidade a nível global das demonstrações financeiras
19. A materialidade a nível global das demonstrações financeiras tomadas como um todo é usada para a concepção do âmbito dos procedimentos de revisão/auditoria. Ela será reapreciada na avaliação final do efeito global das diferenças de revisão/auditoria.
20. São indicados adiante os factores a considerar na estimativa da materialidade. Não são, contudo, as únicas medidas ou percentagens que podem ser usadas na estimativa da materialidade. Por vezes, outros factores podem ser mais apropriados para basear o juízo profissional formado à luz das circunstâncias. Se nenhum factor quantitativo for por si só suficientemente importante,

Manual do Revisor Oficial de Contas

deverá ser considerado mais do que um modo de mensuração.

21. Dependerá sempre das circunstâncias da entidade (por exemplo, a sua dimensão e risco) e do juízo profissional do revisor/auditor a separação entre o que é e o que não é materialmente relevante.

22. A nível global das demonstrações financeiras, a estimativa da materialidade pode ser baseada nos resultados das operações ou na posição financeira.

A1) Materialidade baseada nos resultados das operações

23. Os utilizadores das demonstrações financeiras normalmente consideram os resultados das operações como a base mais importante para a formação da sua opinião. Quando os resultados das operações forem considerados uma mensuração apropriada da materialidade, será estabelecida uma percentagem a aplicar sobre os mesmos antes de impostos. Ao considerarem-se os resultados das operações antes de impostos tem-se como implícito que os impostos são proporcionais aos resultados. Porém, os resultados podem englobar proveitos e ganhos não tributáveis ou custos e perdas não dedutíveis para efeitos de tributação. Consequentemente, na estimativa da materialidade deverá ter-se em atenção os casos em que a taxa de imposto efectiva (relação percentual entre o imposto sobre o rendimento e o resultado antes de impostos) for significativamente diferente da taxa de imposto legal ou da taxa de imposto efectiva calculada para o(s) exercício(s) anterior(es).

24. Sendo com frequência o planeamento feito anteriormente à preparação das demonstrações financeiras, usar-se os resultados do exercício anterior, uma média dos resultados de exercícios anteriores ou os resultados prospectivados para o exercício corrente, é uma decisão que terá de ser baseada nas condições económicas actuais, na tendência dos resultados e na aptidão da entidade para preparar resultados prospectivados.

25. Alguns exemplos:

- Se a entidade mantiver uma tendência de resultados estável, o revisor/auditor pode estimar os resultados em que irá basear a sua estimativa da materialidade nos resultados antes de impostos do exercício anterior ou nos resultados anualizados das demonstrações financeiras intercalares.
- Se os resultados do exercício anterior não forem típicos devido a acontecimentos não frequentes ou não usuais (por exemplo, greve, fogo nas instalações de produção), o revisor/auditor pode estimar os resultados em que irá basear a sua estimativa da materialidade utilizando os resultados antes do efeito de tais acontecimentos.
- Se os resultados prospectivados pela entidade têm vindo a ser considerados fiáveis e o revisor/auditor está convicto que continuarão a sê-lo no exercício corrente, será apropriado utilizar os resultados orçamentados pela entidade.

26. Se a situação da entidade é de oscilação entre exercícios com resultados positivos e exercícios com resultados negativos, a base de resultados das operações antes de impostos pode não ser apropriada. Em tal caso uma percentagem calculada sobre o somatório das vendas e serviços prestados (*turnover*) será mais apropriado.

A2) Materialidade baseada na posição financeira

27. Se a materialidade estimada com base nos resultados das operações não fizer sentido (por exemplo, quando os resultados das operações forem tão fracos que a liquidez ou solvência seja motivo de preocupação), então é mais apropriado fazer a estimativa da materialidade baseada na posição financeira.

Manual do Revisor Oficial de Contas

28. A base de referência mais apropriada é a do capital próprio. A percentagem a usar dependerá do negócio da entidade e do ramo da sua actividade.
29. Se o capital próprio se tornar mínimo, deixa de ser útil como ponto de referência. Em tais circunstâncias, é mais apropriado considerar uma percentagem mais pequena aplicada sobre o total do activo.

B - Materialidade a nível de conta ou grupo(s) de contas ou classe(s) de transacções

30. A materialidade a nível de conta ou grupo(s) de contas ou classe(s) de transacções é usada para determinar o modo e extensão dos testes a realizar (por exemplo, quando se usar o procedimento de amostra representativa para testar o saldo de uma conta).
31. O revisor/auditor planeia os procedimentos a aplicar a um saldo de conta ou grupo de contas ou classe de transacções de modo a obter uma segurança aceitável de identificação das distorções que está convicto de que poderão ser, quando agregadas com as dos demais saldos de contas ou grupos de contas ou classes de transacções, materialmente relevantes para as demonstrações financeiras tomadas como um todo, baseado no seu juízo profissional preliminar acerca da materialidade.
32. O revisor/auditor usa vários métodos para conceber os procedimentos para identificar aquelas distorções. Em alguns casos ele estima explicitamente para fins de planeamento a quantia máxima de distorção para um dado saldo de conta ou grupo de contas ou classe de transacções que pode existir sem tornar, quando agregada com as distorções nos outros saldos de contas ou grupos de contas ou classes de transacções, as demonstrações financeiras distorcidas de modo materialmente relevante. Noutros casos, ele decide que o seu juízo profissional acerca da materialidade respeita a um dado saldo de conta ou grupo de contas ou classe de transacções sem explicitamente fazer estimativa de tais distorções.
33. A materialidade a nível de conta ou grupo de contas ou classe de transacções é determinada para que seja remota a probabilidade do total das omissões e distorções identificadas, ou que fiquem por identificar, exceder a materialidade estimada. A consideração do nível de materialidade acompanha a identificação de contas ou grupos de contas ou classes de transacções de importância significativa, a estimativa da probabilidade de erros de revisão/auditoria importantes e o planeamento da natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos de revisão/auditoria.
34. A materialidade é determinada não apenas para estabelecer os procedimentos de revisão/auditoria como também para avaliar os resultados desta. À medida que os procedimentos vão sendo executados, as diferenças de revisão/auditoria vão sendo acumuladas para efeitos de apreciação final, a despeito de tais diferenças individualmente excederem ou não o nível determinado para cada conta ou grupo de contas ou classe de transacções.

Documentação

35. O revisor/auditor deve documentar nos seus papéis de trabalho respeitantes ao planeamento as razões subjacentes à sua estimativa preliminar da materialidade, de acordo com a DT 300 - Planeamento. As razões da determinação dos níveis de materialidade e a indicação da estimativa deverão ser complementadas com a conclusão do revisor/auditor de esta ser razoável e apropriada.

Materialidade nas entidades dispersas geograficamente

36. O esforço de revisão/auditoria requerido por cada instalação de uma entidade dispersa geograficamente varia, entre outros factores, com a dimensão, complexidade, importância

Manual do Revisor Oficial de Contas

relativa e grau de autonomia.

37. As instalações com autonomia contabilística preparam demonstrações financeiras que, em procedimento idêntico ao de consolidação de contas, dão origem às demonstrações financeiras individuais da entidade. No seu planeamento, o revisor/auditor determina o âmbito do exame daquelas demonstrações financeiras, o qual pode ser:
- Exame de âmbito integral.
 - Exame de âmbito específico.
 - Exame de âmbito limitado (*limited review*) "(1)
38. Para as instalações em que foi planeado um exame de âmbito integral, a estimativa dos níveis de materialidade é baseada nas demonstrações financeiras da instalação.
39. Para os casos em que foi planeado um exame de âmbito específico, o revisor/auditor da entidade determina as distorções materialmente relevantes de acordo com a importância relativa da instalação, que comunica ao revisor/auditor, ou ao seu escritório local, encarregado da revisão/auditoria das demonstrações financeiras da instalação.
40. Para os casos em que foi planeado um exame de âmbito limitado, apenas são realizados procedimentos analíticos e indagações, devido ao revisor/auditor da entidade ter considerado a instalação sem significado para o todo da revisão/auditoria da entidade. Baseado na sua consideração global de risco, ele não espera em tais casos distorções materialmente relevantes.

Níveis de materialidade não estáticos

41. Normalmente não é exequível para o revisor/auditor, quando faz o planeamento dos seus trabalhos, antecipar todas as circunstâncias que possam influenciar o seu juízo profissional acerca da materialidade, as quais só virão a ser do seu conhecimento aquando da avaliação final do efeito agregado das distorções identificadas.
42. A revisão/auditoria é um processo cumulativo. À medida que o revisor/auditor executa os procedimentos planeados, a evidência que obtém pode levá-lo a modificar a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos planeados inicialmente. Informações colhidas nos trabalhos realizados ou provenientes de outras fontes podem divergir significativamente das informações em que baseou inicialmente o seu trabalho. Estes casos podem levar o revisor/auditor a ter que rever as considerações da materialidade para todos ou certos saldos de contas ou grupos de contas ou classes de transacções e, conseqüentemente, a ter que reavaliar os procedimentos planeados.

Materialidade e risco de revisão/auditoria

43. Tanto ao planear a revisão/auditoria e a prescrever os procedimentos a usar, como a avaliar o efeito do agregado das distorções no termo da revisão/auditoria, o revisor/auditor considera, de forma coordenada, a materialidade e o risco de revisão/auditoria.
44. Há uma relação inversa entre a materialidade e o risco de revisão/auditoria. Por exemplo, o risco de que um dado saldo de conta ou grupo de contas ou classe de transacções esteja distorcido por uma quantia avultada pode ser muito baixo, mas o risco de que possa estar distorcido por uma quantia diminuta pode ser muito alto.
45. Para atenuar os efeitos das variações nos níveis de ambos, deve observar-se ou um decréscimo do nível do risco de revisão/auditoria que o revisor/auditor julga ser apropriado num dado saldo de conta ou grupo de contas ou classe de transacções, ou um decréscimo da quantia das distorções num dado saldo de conta ou grupo de contas ou classe de transacções que o

Manual do Revisor Oficial de Contas

revisor/auditor considera ser materialmente relevante, requerendo a adopção de um ou mais dos procedimentos a seguir indicados:

- Seleccionar procedimento(s) de revisão/auditoria mais eficazes.
- Realizar o(s) procedimento(s) de revisão/auditoria respectivo(s) mais próximo(s) da data de balanço.
- Ampliar o(s) procedimento(s) de revisão/auditoria respectivo(s).

Avaliação final do efeito das distorções

46. Ao avaliar se as demonstrações financeiras estão adequadamente apresentadas em todos os aspectos materialmente relevantes, em conformidade com a estrutura de relato adoptada, o revisor/auditor deve agregar todas as distorções que a entidade não corrigir, de modo a dar-lhe possibilidade de considerar se o seu efeito agregado torna as demonstrações financeiras distorcidas, tomadas como um todo.

Agregado das diferenças de revisão/auditoria

47. O agregado das diferenças de revisão/auditoria inclui (líquido das correcções já efectuadas):

- O total dos erros projectados de todas as amostras representativas.
- Os erros e as diferenças identificados resultantes de testes não envolvendo amostras representativas.
- Diferenças de juízo profissional relativamente às estimativas contabilísticas.

Erros

48. Encontrado um erro, o revisor/auditor deve procurar determinar a sua causa. O conhecimento da causa de um erro auxilia o revisor/auditor na determinação de potenciais erros de tipo similar e na alteração do programa da revisão/auditoria.

49. Interessa, pois, saber o modo como os erros ocorrem. Assim:

- Se o erro for considerado como intencional, o revisor/auditor deve aprofundar como o erro ocorreu.
- Se o erro for considerado como não intencional, o revisor/auditor deve procurar saber se ele resultou de inadequação dos procedimentos prescritos, de falha de compreensão destes ou de outra falha humana (falha ocasional, falta de cuidado habitual, etc.).

50. Os erros podem provir de projecções de resultados de amostragens, de identificações específicas ou de diferenças em procedimentos analíticos. As diferenças em procedimentos analíticos podem representar erros ou indicar a existência de erros.

Diferenças de juízo em estimativas contabilísticas

51. Todas as diferenças, para além do intervalo de aceitação determinado pelo revisor/auditor, que sejam devidas a enganos no cálculo das estimativas contabilísticas (por exemplo, erros aritméticos) são havidas como erros e não como diferenças de juízo profissional.

Regularização das diferenças de revisão/auditoria

52. O revisor/auditor deve encorajar a correcção de todas as diferenças identificadas durante a revisão/auditoria, mesmo as consideradas não materialmente relevantes.

Manual do Revisor Oficial de Contas

53. O revisor/auditor deve ainda debater com o órgão de gestão todas as diferenças projectadas, não só para confirmação da sua existência, como também para encorajar a sua correcção.

Conclusão pelo revisor/auditor

54. Ao chegar à conclusão que as diferenças de revisão/auditoria incluídas no resumo que preparou necessitam de ser corrigidas, o revisor/auditor avalia se elas tornam as demonstrações financeiras materialmente distorcidas ou requerem divulgações adicionais. Esta avaliação envolve, como já foi referido, considerações quantitativas e qualitativas e requer o uso de juízo profissional.

Notas de Fim

1 (Janela-flutuante - Notas)

(Pode ser de duas espécies: **exame limitado quanto à extensão** e **exame limitado quanto à profundidade**; pode considerar-se cada uma de per si ou uma combinação das duas espécies.)