

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 700
FORMAR UMA OPINIÃO E RELATAR SOBRE
DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

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

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	
Âmbito desta ISA	1–4
Data de Entrada em Vigor	5
Objectivos	6
Definições	7–9
Requisitos	
Formar uma Opinião sobre as Demonstrações Financeiras	10–15
Forma de Opinião	16–19
Relatório do Auditor	20–45
Informação Suplementar Apresentada com as Demonstrações Financeiras	46–47
Material de Aplicação e Outro Material Explicativo	
Aspectos Qualitativos das Práticas Contabilísticas da Entidade	A1–A3
Divulgação do Efeito de Transacções e Acontecimentos Materiais sobre a Informação Transmitida nas Demonstrações Financeiras	A4
Descrição do Referencial de Relato Financeiro Aplicável	A5–A10
Forma de Opinião	A11–A12
Relatório do Auditor	A13–A44
Informação Suplementar Apresentada com as Demonstrações Financeiras	A45–A51
Apêndice: Exemplos de Relatórios de Auditores sobre Demonstrações Financeiras	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 700, *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*, deve ser lida em conjunção com a ISA 200, *Objectivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*.

Introdução

Âmbito desta ISA

1. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) aborda a responsabilidade do auditor no sentido de formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras. Aborda também a forma e conteúdo do relatório do auditor emitido em consequência de uma auditoria de demonstrações financeiras.
2. A ISA 705¹ e a ISA 706² abordam a maneira como a forma e o conteúdo do relatório do auditor são afectados quando o auditor expressa uma opinião modificada ou inclui um parágrafo de Ênfase ou um parágrafo de Outras Matérias no seu relatório.
3. Esta ISA está escrita no contexto de um conjunto completo de demonstrações financeiras com finalidade geral. A ISA 800³ aborda considerações especiais quando as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com um referencial de relato com finalidade especial. A ISA 805⁴ aborda considerações especiais relevantes para a auditoria de uma única demonstração financeira ou de um elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira.
4. Esta ISA promove a consistência no relatório do auditor. A consistência no relatório do auditor, quando a auditoria foi conduzida de acordo com as ISA, promove a credibilidade no mercado global tornando mais rapidamente identificáveis as auditorias que foram conduzidas de acordo com normas globalmente reconhecidas. Ajuda também a promover a compreensão pelo utente e a identificar circunstâncias não usuais, quando ocorreram.

Data de Entrada em Vigor

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

Objectivos

6. Os objectivos do auditor são:
 - (a) Formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras baseada numa avaliação das conclusões extraídas da prova de auditoria obtida; e

¹ ISA 705, *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

² ISA 706, *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente*

³ ISA 800, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais com Finalidade Especial*

⁴ ISA 805, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Isoladas e de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira*

- (b) Expressar claramente essa opinião através de um relatório escrito que descreve também a base para essa opinião.

Definições

- 7. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
 - (a) Demonstrações financeiras com finalidade geral – Demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de relato com finalidade geral.
 - (b) Opinião não modificada – A opinião expressa pelo auditor quando conclui que as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.⁵
 - (c) Referencial de Relato com finalidade geral – Um referencial de relato financeiro concebido para satisfazer as necessidades comuns de informação financeira de um conjunto alargado de utentes. O referencial de relato financeiro pode ser um referencial de apresentação apropriada ou um referencial de cumprimento.

A expressão “referencial de apresentação apropriada” é usada para referir um referencial de relato financeiro cujos requisitos são de cumprimento obrigatório e que:

- (i) Reconhece explícita ou implicitamente que, para conseguir uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras, pode ser necessário que a gerência faça divulgações para além das especificamente exigidas pelo referencial; ou
- (ii) Reconhece explicitamente que pode ser necessário que a gerência não aplique um requisito do referencial para conseguir uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras. Estas situações só deverão ser necessárias em circunstâncias extremamente raras.

A expressão “referencial de cumprimento” é usada para referir um referencial de relato financeiro cujos requisitos são de cumprimento obrigatório mas que não contém os reconhecimentos descritos nas alíneas (i) ou (ii) supra.⁶

- 8. A referência a “demonstrações financeiras” nesta ISA significa “um conjunto completo de demonstrações financeiras com finalidade geral, incluindo as respectivas notas”. As respectivas notas compreendem

⁵ Os parágrafos 35-36 abordam as frases usadas para expressar esta opinião no caso de um referencial de apresentação apropriada e no caso de um referencial de cumprimento, respectivamente.

⁶ ISA 200, *Objectivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo 13(a)

geralmente um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa. Os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável determinam a forma e o conteúdo das demonstrações financeiras e o que constitui um conjunto completo de demonstrações financeiras.

9. A referência a “Normas Internacionais de Relato Financeiro” nesta ISA significa as Normas Internacionais de Relato Financeiro emitidas pelo International Accounting Standards Board e a referência a “Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público” significa as Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público emitidas pelo International Public Sector Accounting Standards Board.

Requisitos

Formar uma Opinião sobre as Demonstrações Financeiras

10. O auditor deve formar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.^{7,8}
11. Para formar essa opinião, o auditor deve concluir se obteve garantia razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material devido a fraude ou a erro. Essa conclusão deve ter em conta:
 - (a) A conclusão do auditor, de acordo com a ISA 330, sobre se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada;⁹
 - (b) A conclusão do auditor, de acordo com a ISA 450, sobre se as distorções por corrigir são materiais, individualmente ou em agregado;¹⁰ e
 - (c) As avaliações exigidas pelos parágrafos 12 a 15.
12. O auditor deve avaliar se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável. Esta avaliação deve incluir a consideração dos aspectos qualitativos das práticas contabilísticas da entidade, incluindo indicadores de possíveis faltas de isenção nos julgamentos da sua gerência. (Ref: Parágrafos A1–A3)
13. Em particular, o auditor deve avaliar se, tendo em conta os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável:

⁷ ISA 200, parágrafo 11

⁸ Os parágrafos 35-36 abordam as frases usadas para expressar esta opinião no caso de um referencial de apresentação apropriada e no caso de um referencial de cumprimento, respectivamente.

⁹ ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*, parágrafo 26

¹⁰ ISA 450, *Avaliação de Distorções Identificadas Durante a Auditoria*, parágrafo 11

- (a) As demonstrações financeiras divulgam adequadamente as políticas contabilísticas significativas seleccionadas e aplicadas;
 - (b) As políticas contabilísticas seleccionadas e aplicadas são consistentes com o referencial de relato financeiro aplicável e são apropriadas;
 - (c) As estimativas contabilísticas feitas pela gerência são razoáveis;
 - (d) A informação apresentada nas demonstrações financeiras é relevante, fiável, comparável e compreensível;
 - (e) As demonstrações financeiras proporcionam divulgações adequadas para habilitar os utentes a quem se destinam a compreender o efeito de transacções e acontecimentos materiais sobre a informação transmitida pelas demonstrações financeiras; e (Ref: Parágrafo A4)
 - (f) A terminologia usada nas demonstrações financeiras, incluindo o título de cada demonstração financeira, é apropriada.
14. Quando as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada, a avaliação exigida pelos parágrafos 12 e 13 deve também incidir sobre se as demonstrações financeiras atingem uma apresentação apropriada. A avaliação do auditor sobre se as demonstrações financeiras atingem uma apresentação apropriada deve incluir a consideração:
- (a) Da apresentação, estrutura e conteúdo global das demonstrações financeiras; e
 - (b) Se as demonstrações financeiras, incluindo as respectivas notas, representam as transacções e acontecimentos subjacentes de uma forma que atinja apresentação apropriada.
15. O auditor deve avaliar se as demonstrações financeiras referem adequadamente ou descrevem o referencial de relato financeiro aplicável. (Ref: Parágrafos A5–A10)

Forma de Opinião

16. O auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
17. Se o auditor:
- (a) concluir, com base na prova de auditoria obtida, que as demonstrações financeiras como um todo não estão isentas de distorção material; ou

- (b) não conseguir obter prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material,
- deve modificar a opinião no seu relatório de acordo com a ISA 705.
18. Se as demonstrações financeiras preparadas de acordo com os requisitos de um referencial de apresentação apropriada não atingirem uma apresentação apropriada, o auditor deve discutir a matéria com a gerência e, dependendo dos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável e da forma como a matéria é resolvida, deve determinar se é necessário modificar a opinião no seu relatório de acordo com a ISA 705. (Ref: Parágrafo A11)
19. Quando as demonstrações financeiras forem preparadas de acordo com um referencial de cumprimento, não se exige que o auditor avalie se as demonstrações financeiras atingem uma apresentação apropriada. Porém, se, em circunstâncias extremamente raras, o auditor concluir que tais demonstrações financeiras são enganadoras, deve discutir o assunto com a gerência e, dependendo da forma como for resolvido, determinar se e como se deve referir ao mesmo no seu relatório. (Ref: Parágrafo A12)

Relatório do Auditor

20. O relatório do auditor será feito por escrito. (Ref: Parágrafos A13–A14)

Relatório do Auditor para Auditorias Conduzidas de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria

Título

21. O relatório do auditor deve ter um título que indique claramente que se trata do relatório de um auditor independente. (Ref: Parágrafo A15)

Destinatário

22. O relatório do auditor deve ter um destinatário, conforme exigido pelas circunstâncias do trabalho. (Ref: Parágrafo A16)

Parágrafo Introdutório

23. O parágrafo introdutório do relatório do auditor deve: (Ref: Parágrafos A17–A19)
- (a) Identificar a entidade cujas demonstrações financeiras foram auditadas;
 - (b) Declarar que as demonstrações financeiras foram auditadas;
 - (c) Identificar o título de cada demonstração que integra as demonstrações financeiras;

- (d) Remeter para o resumo das políticas contabilísticas significativas e para outras notas explicativas; e
- (e) Especificar a data ou período cobertos por cada demonstração financeira que integra as demonstrações financeiras.

Responsabilidade da Gerência pelas Demonstrações Financeiras

- 24. Esta secção do relatório do auditor descreve a responsabilidade daqueles que são responsáveis na organização pela preparação das demonstrações financeiras. O relatório do auditor não necessita de se referir especificamente à “gerência”, mas deve usar a expressão que seja apropriada no quadro legal da jurisdição envolvida. Em algumas jurisdições a referência apropriada poderá ser aos encarregados da governação.
- 25. O relatório do auditor deve incluir uma secção com o título “Responsabilidade da Gerência [ou outra expressão apropriada] pelas Demonstrações Financeiras”.
- 26. O relatório do auditor deve descrever a responsabilidade da gerência pela preparação das demonstrações financeiras. A descrição deve incluir uma explicação no sentido de que a gerência é responsável pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável e pelo controlo interno que determine ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou a erro. (Ref: Parágrafos A20–A23)
- 27. Quando as demonstrações financeiras forem preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada, a explicação da responsabilidade da gerência pelas demonstrações financeiras no relatório do auditor deve referir-se à “preparação e apresentação apropriada destas demonstrações financeiras” ou à “preparação de demonstrações financeiras que dão uma imagem verdadeira e apropriada”, conforme apropriado nas circunstâncias.

Responsabilidade do Auditor

- 28. O relatório do auditor deve incluir uma secção com o título “Responsabilidade do Auditor”.
- 29. O relatório do auditor deve declarar que a responsabilidade do auditor é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras com base na auditoria. (Ref: Parágrafo A24)
- 30. O relatório do auditor deve declarar que a auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria. O relatório do auditor deve também explicar que essas normas exigem que o auditor cumpra requisitos éticos e que planeie e execute a auditoria para obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material. (Ref: Parágrafos A25–A26)

31. O relatório do auditor deve descrever uma auditoria declarando que:
- (a) Uma auditoria envolve a execução de procedimentos para obter prova de auditoria acerca das quantias e das divulgações constantes das demonstrações financeiras;
 - (b) Os procedimentos seleccionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a respectiva avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude ou a erro. Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada pela entidade das demonstrações financeiras a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da entidade. Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno, juntamente com a auditoria das demonstrações financeiras, deve omitir a frase segundo a qual a consideração do controlo interno pelo auditor não se destina a expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno; e
 - (c) Uma auditoria inclui também avaliar a apropriação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas feitas pela gerência, bem como a apresentação global das demonstrações financeiras.
32. Quando as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada, a descrição da auditoria no relatório do auditor deve referir-se à “preparação e apresentação apropriadas das demonstrações financeiras pela entidade” ou à “preparação pela entidade de demonstrações financeiras que dão uma imagem verdadeira e apropriada”, conforme apropriado nas circunstâncias.
33. O relatório do auditor deve declarar se o auditor entende que a prova de auditoria que obteve é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a sua opinião.

Opinião do Auditor

34. O relatório do auditor deve incluir uma secção com o título “Opinião”.
35. Quando expressar uma opinião não modificada sobre demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada, a opinião do auditor deve, a menos que de outra forma exigido por lei ou regulamento, usar uma das seguintes frases, que são consideradas equivalentes:
- (a) As demonstrações financeiras apresentam de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, ... de acordo com [o referencial de relato

financeiro aplicável]; ou

- (b) As demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada ... de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável]. (Ref: Parágrafos A27–A33)
36. Quando expressar uma opinião não modificada sobre demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de cumprimento, a opinião do auditor deve ser que as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável]. (Ref: Parágrafos A27 e A29–A33)
37. Se a menção do referencial de relato financeiro aplicável na opinião do auditor não respeitar as “Normas Internacionais de Relato Financeiro” emitidas pelo International Accounting Standards Board ou as “Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público” emitidas pelo International Public Sector Accounting Standards Board, a opinião do auditor deve identificar a jurisdição de origem do referencial.

Outras Responsabilidades de Relato

38. Se o auditor tratar outras responsabilidades de relato no seu relatório sobre as demonstrações financeiras que sejam adicionais à responsabilidade, ao abrigo das ISA, de relatar sobre demonstrações financeiras, estas outras responsabilidades de relato devem ser tratadas numa secção separada do relatório do auditor que pode ter o subtítulo “Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares” ou outro, conforme apropriado para o conteúdo da secção em causa. (Ref: Parágrafos A34–A35)
39. Se o relatório do auditor contiver uma secção separada sobre outras responsabilidades de relato, os títulos, declarações e explicações referidos nos parágrafos 23-37 devem constar do subtítulo “Relatório sobre as Demonstrações Financeiras”. O “Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares” deve ser apresentado a seguir ao “Relatório sobre as Demonstrações Financeiras”. (Ref: Parágrafo A36)

Assinatura do Auditor

40. O relatório do auditor deve ser assinado. (Ref: Parágrafo A37)

Data do Relatório do Auditor

41. O relatório do auditor não deve ter data anterior à data em que o auditor obteve prova de auditoria suficiente e apropriada em que baseia a sua opinião sobre as demonstrações financeiras, incluindo prova de que: (Ref: Parágrafos A38–A41)
- (a) Foram preparadas todas as demonstrações que integram as demonstrações financeiras, incluindo as respectivas notas; e

- (b) Os detentores da autoridade reconhecida assumiram expressamente a responsabilidade por essas demonstrações financeiras.

Domicílio do Auditor

- 42. O relatório do auditor deve indicar o local da jurisdição em que o auditor exerce.

Relatório do Auditor Prescrito por Lei ou Regulamento

- 43. Se for exigido ao auditor por lei ou regulamento de uma jurisdição específica que use um formato ou redação específicos no seu relatório, este relatório só se deve referir às Normas Internacionais de Auditoria se incluir, no mínimo, todos os seguintes elementos: (Ref: Parágrafo A42)
 - (a) Um título;
 - (b) Um destinatário, conforme exigido pelas circunstâncias do trabalho;
 - (c) Um parágrafo introdutório que identifique as demonstrações financeiras auditadas;
 - (d) Uma descrição da responsabilidade da gerência (ou outra expressão apropriada, ver o parágrafo 24) pela preparação das demonstrações financeiras;
 - (e) Uma descrição da responsabilidade do auditor no sentido de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras e do âmbito da auditoria que inclua:
 - Uma referência às Normas Internacionais de Auditoria e à lei ou regulamento; e
 - Uma descrição de uma auditoria de acordo com essas normas;
 - (f) Um parágrafo de opinião que contenha a expressão de uma opinião sobre as demonstrações financeiras e uma referência ao referencial de relato financeiro aplicável utilizado para preparar as demonstrações financeiras (incluindo a identificação da jurisdição de origem do referencial de relato financeiro que não seja as Normas Internacionais de Relato Financeiro ou as Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público, ver o parágrafo 37);
 - (g) A assinatura do auditor;
 - (h) A data do relatório do auditor; e
 - (i) O domicílio do auditor.

Relatório do Auditor para Auditorias Conduzidas de Acordo com as Normas de Auditoria de uma Jurisdição Específica e com as Normas Internacionais de Auditoria

44. Um auditor poderá ter de conduzir uma auditoria de acordo com as normas de auditoria de uma jurisdição específica (as “normas nacionais de auditoria”) mas, adicionalmente, cumprir com as ISA na condução dessa auditoria. Se for este o caso, o relatório do auditor pode referir-se às Normas Internacionais de Auditoria para além das normas nacionais de auditoria, mas só o deve fazer se: (Ref: Parágrafos A43–A44)
- (a) Não existir conflito entre os requisitos das normas nacionais de auditoria e os das ISA que levasse o auditor a (i) formar uma opinião diferente ou a (ii) não incluir um parágrafo de Ênfase que, nas circunstâncias particulares, é exigido pelas ISA; e
 - (b) O relatório do auditor incluir, no mínimo, todos os elementos estabelecidos no parágrafo 43(a)(i) quando o auditor usar o formato ou redacção especificados pelas normas nacionais de auditoria. A referência à lei ou regulamento constante do parágrafo 43(c) deve ser lida como referência às normas nacionais de auditoria. O relatório do auditor deve por isso identificar essas normas nacionais de auditoria.
45. Quando o relatório do auditor referir não só as normas nacionais de auditoria mas também as Normas Internacionais de Auditoria, deve identificar a jurisdição de origem das normas nacionais de auditoria.

Informação Suplementar Apresentada com as Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafos A45–A51)

46. Se for apresentada com as demonstrações financeiras auditadas informação suplementar que não é exigida pelo referencial de relato financeiro aplicável, o auditor deve avaliar se tal informação suplementar está claramente diferenciada das demonstrações financeiras auditadas. Se tal informação suplementar não estiver claramente diferenciada das demonstrações financeiras auditadas, o auditor deve pedir à gerência para alterar a forma como é apresentada a informação suplementar não auditada. Se a gerência recusar fazê-lo, o auditor deve explicar no seu relatório que tal informação suplementar não foi auditada.
47. A informação suplementar que não seja exigida pelo referencial de relato financeiro aplicável mas faça apesar de tudo parte integrante das demonstrações financeiras porque não pode ser claramente diferenciada das demonstrações financeiras auditadas devido à sua natureza e à forma como é apresentada deve ser coberta pela opinião do auditor.

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Aspectos Qualitativos das Práticas Contabilísticas da Entidade (Ref: Parágrafo 12)

- A1. A gerência faz uma variedade de julgamentos acerca das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras.
- A2. A ISA 260 contém uma discussão dos aspectos qualitativos das práticas contabilísticas.¹¹ Ao considerar os aspectos qualitativos das práticas contabilísticas da entidade, o auditor pode tomar conhecimento de possíveis faltas de isenção nos julgamentos da gerência. O auditor pode concluir que o efeito acumulado de uma falta de neutralidade, em conjunto com o efeito de distorções por corrigir, faz com que as demonstrações financeiras como um todo fiquem materialmente distorcidas. Os indicadores de uma falta de neutralidade que podem afectar a avaliação pelo auditor sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão materialmente distorcidas incluem:
- A correcção selectiva de distorções de que a gerência teve conhecimento durante a auditoria (por exemplo a correcção de distorções cujo efeito é aumentar os ganhos relatados, mas não correcção de distorções cujo efeito é diminuir ganhos relatados).
 - Possível falta de isenção da gerência ao fazer estimativas contabilísticas.
- A3. A ISA 540 aborda possíveis faltas de isenção da gerência ao fazer estimativas contabilísticas.¹² Os indicadores de possíveis faltas de isenção da gerência não constituem distorções para o efeito de extrair conclusões sobre a razoabilidade de estimativas contabilísticas individuais. Podem, contudo, afectar a avaliação pelo auditor sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material.

Divulgação do Efeito de Transacções e Acontecimentos Materiais sobre a Informação Transmitida nas Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 13(e))

- A4. É comum que as demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de relato com finalidade geral apresentem a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. Nestas circunstâncias, o auditor avalia se as demonstrações financeiras proporcionam divulgações adequadas para habilitar os utentes a compreender o efeito de transacções e acontecimentos materiais sobre a

¹¹ ISA 260, *Comunicação com os Encarregados da Governação*, Apêndice 2

¹² ISA 540, *Auditar Estimativas Contabilísticas, Incluindo Estimativas Contabilísticas de Justo Valor, e Respectivas Divulgações*, parágrafo 21

posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade.

Descrição do Referencial de Relato Financeiro Aplicável (Ref: Parágrafo 15)

- A5. Como explicado na ISA 200, a preparação das demonstrações financeiras pela gerência e, quando apropriado, pelos encarregados da governação exige a inclusão nas demonstrações financeiras de uma descrição adequada do referencial de relato financeiro aplicável.¹³ Essa descrição é importante porque informa os utentes das demonstrações financeiras do referencial em que se baseiam.
- A6. Uma descrição segundo a qual as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com um dado referencial de relato financeiro aplicável só é apropriada se as demonstrações financeiras cumprirem todos os requisitos desse referencial que estejam em vigor durante o período coberto pelas demonstrações financeiras.
- A7. Uma descrição do referencial de relato financeiro aplicável que contenha linguagem imprecisa com reservas ou limitações (por exemplo, “as demonstrações financeiras cumprem substancialmente com as Normas Internacionais de Relato Financeiro”) não é uma descrição adequada desse referencial, dado que pode induzir em erro os utentes das demonstrações financeiras.

Referência a Mais do que Um Referencial de Relato Financeiro

- A8. Em alguns casos, as demonstrações financeiras podem dar a conhecer que são preparadas de acordo com dois referenciais de relato financeiro (por exemplo o referencial nacional e as Normas Internacionais de Relato Financeiro). Isto pode acontecer porque a gerência tem a obrigação ou opta por preparar demonstrações financeiras de acordo com ambos os referenciais, caso em que ambos são referenciais de relato financeiro aplicáveis. Tal descrição só é apropriada se as demonstrações financeiras cumprirem com cada um dos referenciais individualmente. Para serem vistas como sendo preparadas de acordo com ambos os referenciais, as demonstrações financeiras necessitam de cumprir ambos os referenciais simultaneamente e sem qualquer necessidade de reconciliações. Na prática, o cumprimento simultâneo é improvável a menos que a jurisdição tenha adoptado o outro referencial, (nomeadamente, as Normas Internacionais de Relato Financeiro) como o seu próprio referencial ou tenha eliminado todas as barreiras ao seu cumprimento.
- A9. As demonstrações financeiras que são preparadas de acordo com um referencial de relato financeiro e que contêm uma nota ou uma

¹³ ISA 200, parágrafos A2–A3

demonstração suplementar que reconcilia os resultados para os que seriam mostrados segundo um outro referencial não são preparadas de acordo com esse outro referencial, porque não incluem toda a informação da maneira exigida por esse outro referencial.

- A10. As demonstrações financeiras podem, contudo, ser preparadas de acordo com um referencial de relato financeiro e, além disso, descrever nas notas às demonstrações financeiras até que ponto cumprem outro referencial (por exemplo demonstrações financeiras preparadas de acordo com o referencial nacional que também descrevem até que ponto cumprem as Normas Internacionais de Relato Financeiro). Essa descrição é informação financeira suplementar e, conforme referido no parágrafo 47, é considerada parte integrante das demonstrações financeiras, pelo que está coberta pela opinião do auditor.

Forma de Opinião (Ref: Parágrafos 18–19)

- A11. Podem existir casos em que as demonstrações financeiras, embora preparadas de acordo com os requisitos de um referencial de apresentação apropriada, não atingem uma apresentação apropriada. Quando tal for o caso, pode ser possível à gerência incluir divulgações adicionais nas demonstrações financeiras para além das especificamente exigidas pelo referencial ou, em circunstâncias extremamente raras, não aplicar um requisito do referencial a fim de atingir uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras.
- A12. Será extremamente raro que o auditor considere que demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de cumprimento são enganadoras se, de acordo com a ISA 210, tiver determinado que o referencial é aceitável.¹⁴

Relatório do Auditor (Ref: Parágrafo 20)

- A13. Um relatório por escrito inclui relatórios emitidos através de impressão em papel e relatórios que usem um meio electrónico.
- A14. O Apêndice contém exemplos de relatórios de auditores sobre demonstrações financeiras, incorporando os elementos referidos nos parágrafos 21 a 42.

Relatório do Auditor para Auditorias Conduzidas de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria

Título (Ref: Parágrafo 21)

- A15. Um título que refira que o relatório é o relatório de um auditor independente, por exemplo, “Relatório do Auditor Independente”, assevera

¹⁴ ISA 210, *Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria*, parágrafo 6(a)

que o auditor satisfizes todos os requisitos éticos relevantes respeitantes à independência e, por conseguinte, distingue o relatório do auditor independente de relatórios emitidos por outros.

Destinatário (Ref: Parágrafo 22)

- A16. A lei ou regulamento especificam muitas vezes a quem se deve dirigir o relatório do auditor nessa jurisdição particular. O relatório do auditor é normalmente dirigido àqueles para quem o relatório foi preparado, geralmente os accionistas ou os encarregados da governação da entidade cujas demonstrações financeiras estão a ser auditadas.

Parágrafo Introdutório (Ref: Parágrafo 23)

- A17. O parágrafo introdutório declara, por exemplo, que o auditor auditou as demonstrações financeiras anexas da entidade, que compreendem [indicar o título de cada demonstração financeira que integra o conjunto completo de demonstrações financeiras exigido pelo referencial de relato financeiro aplicável, especificando a data ou período coberto por cada demonstração financeira] e o resumo de políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa.
- A18. Quando o auditor tiver conhecimento de que as demonstrações financeiras auditadas serão incluídas num documento que contém outra informação, como um relatório anual, pode considerar, se a forma de apresentação o permitir, identificar os números das páginas em que são apresentadas as demonstrações financeiras auditadas. Isto ajuda os utentes a identificar as demonstrações financeiras a que se refere o relatório do auditor.
- A19. A opinião do auditor cobre o conjunto completo de demonstrações financeiras tal como definido pelo referencial de relato financeiro aplicável. Por exemplo, no caso de muitos referenciais de relato com finalidade geral, as demonstrações financeiras incluem: um balanço, uma demonstração dos resultados, uma demonstração das alterações no capital próprio, uma demonstração dos fluxos de caixa e um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa. Em algumas jurisdições, a informação adicional pode também ser considerada como parte integrante das demonstrações financeiras.

Responsabilidade da Gerência pelas Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 26)

- A20. A ISA 200 explica a premissa, relativa às responsabilidades da gerência e, quando apropriado, dos encarregados da governação, com base na qual é conduzida uma auditoria de acordo com as ISA.¹⁵ A gerência e, quando apropriado, os encarregados da governação aceitam a responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de

¹⁵ ISA 200, parágrafo 13(j)

relato financeiro aplicável incluindo, quando relevante, a sua apresentação apropriada. A gerência aceita também a responsabilidade pelo controlo interno que determine ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou a erro. A descrição das responsabilidades da gerência no relatório do auditor inclui a referência a ambas as responsabilidades, dado que tal contribui para explicar aos utentes a premissa em que é conduzida uma auditoria.

- A21. Podem existir circunstâncias em que seja apropriado que o auditor acrescente a descrição da responsabilidade da gerência constante do parágrafo 26 para reflectir responsabilidades adicionais relevantes para a preparação das demonstrações financeiras no contexto da jurisdição particular ou da natureza da entidade.
- A22. O parágrafo 26 é consistente com a forma por que são acordadas as responsabilidades na carta de compromisso ou noutra forma apropriada de acordo escrito, conforme exigido pela ISA 210.¹⁶ A ISA 210 proporciona alguma flexibilidade explicando que, se a lei ou regulamento prescrever as responsabilidades da gerência e, quando apropriado, dos encarregados da governação em relação ao relato financeiro, o auditor pode determinar que a lei ou regulamento incluem responsabilidades que, no seu julgamento, têm efeitos equivalentes às estabelecidas na ISA 210. Para as responsabilidades que sejam equivalentes, o auditor pode usar a redacção da lei ou regulamento para as descrever na carta de compromisso ou outra forma de acordo escrito. Em tais casos, esta redacção pode também ser usada no relatório do auditor para descrever as responsabilidades da gerência conforme exigido pelo parágrafo 26. Noutras circunstâncias, nomeadamente quando o auditor decide não usar a redacção da lei ou regulamento conforme incorporada na carta de compromisso, é usada a redacção do parágrafo 26.
- A23. Em algumas jurisdições, a lei ou regulamento que prescreve as responsabilidades da gerência pode referir-se especificamente à responsabilidade pela adequação dos livros e registos contabilísticos ou do sistema contabilístico. Como os livros, registos e sistemas são parte integrante do controlo interno (como definido na ISA 315¹⁷), as descrições da ISA 210 e do parágrafo 26 não lhes fazem referências específicas.

Responsabilidade do Auditor (Ref: Parágrafos 29–30)

- A24. O relatório do auditor declara que a responsabilidade do auditor é expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras com base na auditoria a fim

¹⁶ ISA 210, parágrafo 6(b)(i)–(ii)

¹⁷ ISA 315, *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*, parágrafo 4(c)

de a contrastar com a responsabilidade da gerência pela preparação das demonstrações financeiras.

- A25. A referência às normas usadas transmite aos utentes do relatório do auditor que a auditoria foi conduzida de acordo com normas estabelecidas.
- A26. De acordo com a ISA 200, o auditor não deve invocar o cumprimento das ISA no seu relatório a não ser que tenha cumprido os requisitos da ISA 200 e de todas as outras ISA relevantes para a auditoria.¹⁸

Opinião do Auditor (Ref: Parágrafos 35–37)

Redacção da opinião do auditor estabelecida por lei ou regulamento

- A27. A ISA 210 explica que, em alguns casos, a lei ou regulamento da jurisdição relevante prescreve a redacção do relatório do auditor (que inclui em particular a opinião do auditor) em termos significativamente diferentes dos requisitos das ISA. Nessas circunstâncias, a ISA 210 exige que o auditor avalie:
- (a) Se os utentes podem não entender bem a segurança obtida com a auditoria das demonstrações financeiras e, em caso afirmativo,
 - (b) Se explicações adicionais no relatório do auditor podem mitigar um possível mal entendido.

Se o auditor concluir que explicações adicionais no seu relatório podem não mitigar um possível mal-entendido, a ISA 210 exige que o auditor não aceite o trabalho de auditoria, salvo se tal lhe for exigido por lei ou regulamento. De acordo com a ISA 210, uma auditoria conduzida de acordo com tal lei ou regulamento não cumpre as ISA. Consequentemente, o auditor não inclui qualquer referência no seu relatório no sentido de que a auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria.¹⁹

“Apresenta de forma apropriada, em todos os aspectos materiais” ou “dá uma imagem verdadeira e apropriada”

- A28. O uso da frase “Apresenta de forma apropriada, em todos os aspectos materiais” ou da frase “dá uma imagem verdadeira e apropriada” numa jurisdição em particular é determinado pela lei ou regulamento que rege a auditoria de demonstrações financeiras nessa jurisdição ou pela prática geralmente aceite nessa jurisdição. Se a lei ou regulamento exigir o uso de redacção diferente, isso não afecta o requisito do parágrafo 14 desta ISA no sentido de o auditor avaliar a apresentação apropriada de demonstrações

¹⁸ ISA 200, parágrafo 20

¹⁹ ISA 210, parágrafo 21

financeiras preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada.

Descrição da informação apresentada nas demonstrações financeiras

- A29. No caso de demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada, a opinião do auditor declara que as demonstrações financeiras apresentam de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, ou dão uma imagem verdadeira e apropriada da informação que as demonstrações financeiras estão concebidas para apresentar, por exemplo, no caso de muitos referenciais de relato com finalidade geral, a posição financeira da entidade no final do período e o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade relativos ao período findo.

Descrição do referencial de relato financeiro aplicável e da forma como pode afectar a opinião do auditor

- A30. A identificação do referencial de relato financeiro aplicável na opinião do auditor destina-se a informar os utentes do seu relatório do contexto em que é expressa a opinião do auditor, não se destinando a limitar a avaliação exigida pelo parágrafo 14. O referencial de relato financeiro aplicável é identificado em termos como:

“...de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro”, ou

“...de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites na jurisdição X ...”

- A31. Quando o referencial de relato financeiro aplicável abranja normas de relato financeiro e requisitos legais ou regulamentares, o referencial é identificado em termos como “ ... de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro e os requisitos da Lei das Sociedades da jurisdição X”. A ISA 210 aborda as circunstâncias em que existam conflitos entre as normas de relato financeiro e os requisitos legislativos ou regulamentares.²⁰

- A32. Conforme indicado no parágrafo A8, as demonstrações financeiras podem ser preparadas de acordo com dois referenciais de relato financeiro que, por isso, são ambos referenciais de relato financeiro aplicáveis. Consequentemente, cada referencial é considerado separadamente ao formar a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras, e a opinião do auditor de acordo com os parágrafos 35 e 36 refere-se a ambos os referenciais como segue:

- (a) Se as demonstrações financeiras cumprirem cada um dos referenciais individualmente, são expressas duas opiniões, isto é, que as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com um dos

²⁰ ISA 210, parágrafo 18

referenciais de relato financeiro aplicáveis (por exemplo, o referencial nacional) e que as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o outro referencial de relato financeiro aplicável (por exemplo, as Normas Internacionais de Relato Financeiro). Estas opiniões podem ser expressas separadamente ou numa única frase (por exemplo, as demonstrações financeiras estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites na jurisdição X e com as Normas Internacionais de Relato Financeiro).

- (b) Se as demonstrações financeiras cumprirem um dos referenciais mas não cumprirem o outro, pode ser dada uma opinião não modificada em como as demonstrações financeiras estão preparadas de acordo com um único referencial (por exemplo, o referencial nacional), mas uma opinião modificada com respeito ao outro referencial (por exemplo, Normas Internacionais de Relato Financeiro) de acordo com a ISA 705.

A33. Conforme indicado no parágrafo A10, as demonstrações financeiras podem invocar o cumprimento do referencial de relato financeiro aplicável e, além disso, divulgar até que ponto foi cumprido um outro referencial de relato financeiro. Conforme explicado no parágrafo A46, tal informação suplementar é coberta pela opinião do auditor dado que não pode ser claramente diferenciada das demonstrações financeiras.

- (a) Se a divulgação quanto ao cumprimento do outro referencial for enganadora, é expressa uma opinião modificada de acordo com a ISA 705.
- (b) Se a divulgação não for enganadora, mas o auditor julgar que assume tal importância que é fundamental para a compreensão das demonstrações financeiras pelos utentes, é acrescentado um parágrafo de Ênfase de acordo com a ISA 706, chamando a atenção para a divulgação.

Outras Responsabilidades de Relato (Ref: Parágrafos 38–39)

A34. Nalgumas jurisdições, o auditor pode ter responsabilidades adicionais no sentido de relatar sobre outras matérias que sejam suplementares à sua responsabilidade de relatar sobre as demonstrações financeiras segundo as ISA. Por exemplo, pode ser pedido ao auditor que relate sobre determinadas matérias que cheguem ao seu conhecimento no decurso da auditoria das demonstrações financeiras. Alternativamente, pode ser pedido ao auditor que execute procedimentos especificados adicionais e relate sobre os mesmos ou que expresse uma opinião sobre matérias específicas, como a adequação dos livros e registos contabilísticos. As normas de auditoria numa jurisdição específica proporcionam muitas vezes orientação sobre as responsabilidades do auditor com respeito a responsabilidades adicionais de relato específicas nessa jurisdição.

- A35. Em alguns casos, a lei ou regulamento relevante pode exigir ou permitir que o auditor relate sobre estas outras responsabilidades no seu relatório sobre as demonstrações financeiras. Noutros casos, pode ser exigido ou permitido ao auditor que relate sobre elas num relatório separado.
- A36. Estas outras responsabilidades de relato são tratadas numa secção separada do relatório do auditor, a fim de as distinguir claramente da responsabilidade do auditor no sentido de relatar sobre as demonstrações financeiras segundo as ISA. Quando relevante, esta secção pode conter um ou mais subtítulos que descrevam o conteúdo do(s) parágrafo(s) que referem outra(s) responsabilidade(s) de relato.

Assinatura do Auditor (Ref: Parágrafo 40)

- A37. A assinatura do auditor pode ser o nome da firma de auditoria, o nome do próprio auditor ou ambos, conforme apropriado numa jurisdição particular. Além da assinatura, em determinadas jurisdições pode ser exigido ao auditor que declare no seu relatório a designação profissional do auditor ou o facto de que o auditor ou a firma, conforme apropriado, foram reconhecidos pela autoridade de licenciamento apropriada nessa jurisdição.

Data do Relatório do Auditor (Ref: Parágrafo 41)

- A38. A data do relatório do auditor informa o utente desse relatório que o auditor considerou o efeito de acontecimentos e transacções de que tomou conhecimento e que ocorreram até aquela data. A responsabilidade do auditor por acontecimentos e transacções após a data do relatório do auditor é tratada na ISA 560.²¹
- A39. Dado que a opinião do auditor é dada sobre as demonstrações financeiras e que as demonstrações financeiras são da responsabilidade da gerência, o auditor não está em posição de concluir que foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada até que todas as demonstrações que integram as demonstrações financeiras, incluindo as respectivas notas, tenham sido preparadas e que a gerência tenha aceite a responsabilidade pelas mesmas.
- A40. Em algumas jurisdições, a lei ou regulamento identifica os indivíduos ou os órgãos (por exemplo, os directores) que são responsáveis por concluir que foram preparadas todas as demonstrações que integram as demonstrações financeiras, incluindo as respectivas notas, e especifica o necessário processo de aprovação. Nestes casos, é obtida prova dessa aprovação antes de datar o relatório sobre as demonstrações financeiras. Noutras jurisdições, porém, o processo de aprovação não está prescrito em lei ou regulamento. Nestes casos, são considerados os procedimentos que a entidade segue na preparação e finalização das suas demonstrações financeiras, tendo em vista

²¹ ISA 560, *Acontecimentos Subsequentes*, parágrafos 10–17

as suas estruturas de gerência e governação, a fim de identificar os indivíduos ou o órgão com autoridade para concluir que foram preparadas todas as demonstrações que integram as demonstrações financeiras, incluindo as respectivas notas. Nalguns casos, a lei ou regulamento identifica o momento do processo de relato financeiro em que se espera que a auditoria esteja concluída.

- A41. Nalgumas jurisdições, é exigida a aprovação final das demonstrações financeiras pelos accionistas antes das mesmas serem emitidas publicamente. Nestas jurisdições, não é necessária a aprovação final pelos accionistas para o auditor concluir que foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada. A data da aprovação das demonstrações financeiras para efeitos das ISA é a data mais antiga em que os detentores da autoridade reconhecida determinam que foram preparadas todas as demonstrações que integram as demonstrações financeiras, incluindo as respectivas notas, e declaram que assumiram a responsabilidade pelas mesmas.

Relatório do Auditor Prescrito por Lei ou Regulamento (Ref: Parágrafo 43)

- A42. A ISA 200 explica que pode ser exigido que o auditor cumpra requisitos legais ou regulamentares adicionais aos das ISA.²² Quando for este o caso, o auditor pode ser obrigado a usar um formato ou redacção no seu relatório que difere do descrito nesta ISA. Conforme explicado no parágrafo 4, a consistência no relatório do auditor, quando a auditoria tiver sido conduzida de acordo com as ISA, promove a credibilidade no mercado global, tornando mais rapidamente identificáveis as auditorias que foram conduzidas de acordo com normas globalmente reconhecidas. Quando as diferenças entre os requisitos legais ou regulamentares e os das ISA se relacionem apenas com o formato e a redacção do relatório do auditor e esse relatório inclui, no mínimo, todos os elementos identificados no parágrafo 43(a)(i), pode referir-se às Normas Internacionais de Auditoria. Consequentemente, nestas circunstâncias considera-se que o auditor cumpriu os requisitos das ISA mesmo quando o formato e a redacção usados no seu relatório são especificados por requisitos legais ou regulamentares. Quando os requisitos específicos numa dada jurisdição não entram em conflito com as ISA, a adopção do formato e redacção usados nesta ISA ajuda os utentes do relatório do auditor a mais rapidamente reconhecê-lo como o relatório de uma auditoria conduzida de acordo com as ISA. (A ISA 210 aborda as circunstâncias em que a lei ou regulamento prescrevem o formato ou a redacção do relatório do auditor em termos significativamente diferentes dos requisitos das ISA)

²² ISA 200, parágrafo A55

Relatório do Auditor para Auditorias Conduzidas de Acordo com as Normas de Auditoria de Uma Jurisdição Específica e as Normas Internacionais de Auditoria
(Ref: Parágrafo 44)

- A43. O auditor pode referir no seu relatório que a auditoria foi conduzida de acordo não só com as Normas Internacionais de Auditoria mas também com as normas nacionais de auditoria quando, além de cumprir as normas de auditoria nacionais relevantes, tiver cumprido todas as ISA relevantes para a auditoria.²³
- A44. Não é apropriada uma referência às Normas Internacionais de Auditoria e às normas nacionais de auditoria se existir um conflito entre os requisitos das ISA e os das normas nacionais de auditoria que conduzisse o auditor a formar uma opinião diferente ou a não incluir um parágrafo de Ênfase que, nas circunstâncias particulares, seria exigido pelas ISA. Por exemplo, algumas normas nacionais de auditoria proíbem o auditor de incluir um parágrafo de Ênfase para evidenciar um problema de continuidade, ao passo que a ISA 570 exige que o auditor adicione um parágrafo de Ênfase em tais circunstâncias.²⁴ Neste caso, o relatório do auditor refere-se apenas às normas de auditoria (sejam as Normas Internacionais de Auditoria sejam as normas nacionais de auditoria) de acordo com as quais foi preparado.

Informação Suplementar Apresentada com as Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafos 46–47)

- A45. Nalgumas circunstâncias, pode ser exigido à entidade por lei, regulamento ou normas ou a entidade pode voluntariamente optar por apresentar juntamente com as demonstrações financeiras informação suplementar que não é exigida pelo referencial de relato financeiro aplicável. Por exemplo, pode ser apresentada informação suplementar para aumentar a compreensão pelo utente do referencial de relato financeiro aplicável ou para proporcionar explicação adicional de itens específicos das demonstrações financeiras. Tal informação é normalmente apresentada em quadros suplementares ou na forma de notas adicionais.
- A46. A opinião do auditor sobre a informação suplementar que não possa ser claramente diferenciada das demonstrações financeiras devido à sua natureza e à forma como é apresentada. Por exemplo, esse seria o caso se as notas às demonstrações financeiras incluíssem uma explicação sobre até que ponto as demonstrações financeiras cumprem com um outro referencial de relato financeiro. A opinião do auditor cobriria também as notas ou quadros suplementares objecto de referências cruzadas nas demonstrações financeiras.

²³ ISA 200, parágrafo A56

²⁴ ISA 570, *Continuidade*, parágrafo 19

- A47. A informação suplementar que esteja coberta pela opinião do auditor não terá de ser especificamente referida no parágrafo introdutório do seu relatório quando a referência às notas na descrição das demonstrações que integram as demonstrações financeiras no parágrafo introdutório for suficiente.
- A48. A lei ou regulamento pode não exigir que a informação suplementar seja auditada e a gerência pode decidir não pedir ao auditor para incluir a informação suplementar no âmbito da sua auditoria das demonstrações financeiras.
- A49. A avaliação pelo auditor sobre se a informação suplementar não auditada está apresentada de uma maneira que possa ser entendida como coberta pela sua opinião inclui, por exemplo, o local em que essa informação é apresentada em relação às demonstrações financeiras e a qualquer informação suplementar auditada e se está ou não claramente marcada como “não auditada”.
- A50. A gerência pode alterar a apresentação de informação suplementar não auditada que possa ser entendida como estando coberta pela opinião do auditor, por exemplo:
- Removendo quaisquer referências cruzadas nas demonstrações financeiras a quadros suplementares ou notas não auditados, de forma a que fique suficientemente clara a demarcação entre a informação auditada e não auditada.
 - Colocando a informação suplementar não auditada fora das demonstrações financeiras ou, se tal não for possível nas circunstâncias, colocar no mínimo as notas não auditadas juntas no final das notas exigidas para as demonstrações financeiras e rotulá-las claramente como não auditadas. Notas não auditadas que estejam misturadas com as notas auditadas podem ser erradamente interpretadas como estando auditadas.
- A51. O facto de a informação suplementar não estar auditada não liberta o auditor da responsabilidade de ler essa informação para identificar inconsistências materiais com as demonstrações financeiras auditadas. As responsabilidades do auditor com respeito à informação suplementar não auditada são consistentes com as descritas na ISA 720.²⁵

²⁵ ISA 720, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra informação em Documentos que Contêm Demonstrações Financeiras Auditadas*

Apêndice

(Ref: Parágrafo A14)

Exemplos de Relatórios de Auditores sobre Demonstrações Financeiras

- Exemplo 1: Um relatório do auditor sobre demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada concebido para satisfazer as necessidades comuns de informação financeira de um conjunto alargado de utentes (por exemplo, Normas Internacionais de Relato Financeiro).
- Exemplo 2: Um relatório do auditor sobre demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de cumprimento concebido para satisfazer as necessidades comuns de informação financeira de um conjunto alargado de utentes.
- Exemplo 3: Um relatório do auditor sobre demonstrações financeiras consolidadas preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada concebido para satisfazer as necessidades comuns de informação financeira de um conjunto alargado de utentes (por exemplo, Normas Internacionais de Relato Financeiro).

Exemplo 1:

As circunstâncias incluem:

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras.**
- **As demonstrações financeiras são preparadas pela gerência da entidade com uma finalidade geral de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro.**
- **Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da gerência pelas demonstrações financeiras constante da ISA 210.**
- **Além da auditoria às demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.**

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

[Destinatário Adequado]

Relatório sobre as Demonstrações Financeiras¹

Auditamos as demonstrações financeiras anexas da Sociedade ABC, que compreendem o balanço em 31 de Dezembro de 20X1 e a demonstração dos resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao exercício findo naquela data, bem como um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa.

Responsabilidade da Gerência² pelas Demonstrações Financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação apropriadas destas demonstrações financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro,³ e pelo controlo interno que determine ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou a erro.

Responsabilidade do Auditor

A nossa responsabilidade é expressar uma opinião sobre estas demonstrações financeiras com base na nossa auditoria, que foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria. Essas Normas exigem que cumpramos requisitos éticos

¹ O subtítulo “Relatório sobre as Demonstrações Financeiras” é desnecessário quando o segundo subtítulo, “Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não for aplicável.

² Ou outra expressão que seja apropriada no contexto do referencial legal da jurisdição.

³ Quando a responsabilidade da gerência for preparar demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada, pode ser usada a expressão: “A gerência é responsável pela preparação de demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro e pelo ...”

e que planeemos e executemos a auditoria para obter garantia razoável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material.

Uma auditoria envolve executar procedimentos para obter prova de auditoria acerca das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras. Os procedimentos seleccionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude ou a erro. Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada⁴ das demonstrações financeiras pela entidade a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da entidade.⁵ Uma auditoria inclui também avaliar a apropriação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas feitas pela gerência, bem como avaliar a apresentação global das demonstrações financeiras.

Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião de auditoria.

Opinião

Em nossa opinião, 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 ABC em 31 de Dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao exercício findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro.

Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares

[A forma e conteúdo desta secção do relatório do auditor irá variar em função da natureza das outras responsabilidades de relato do auditor.]

[Assinatura do auditor]

[Data do Relatório do auditor]

[Domicílio do auditor]

⁴ Nas circunstâncias indicadas na nota de rodapé 3, pode ser usada a expressão : “Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação pela entidade de demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da entidade.”

⁵ Em circunstâncias em que o auditor também tenha a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno, juntamente com a auditoria das demonstrações financeiras, esta frase seria redigida como segue: “Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada das demonstrações financeiras pela entidade a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias”. Nas circunstâncias indicadas na nota de rodapé 3, pode ser usada a expressão: “Ao fazer essas avaliações de risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação pela entidade de demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias.”

Exemplo 2:

As circunstâncias incluem:

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras exigidas por lei ou regulamento.**
- **As demonstrações financeiras são preparadas pela gerência da entidade para uma finalidade geral de acordo com o Referencial de Relato Financeiro (Lei XYZ) da jurisdição X (isto é, um referencial de relato financeiro, que abrange lei ou regulamento, concebido para satisfazer as necessidades comuns de informação financeira de um conjunto alargado de utentes, mas que não é um referencial de apresentação apropriada).**
- **Os termos do trabalho de auditoria reflectem a descrição da responsabilidade da gerência pelas demonstrações financeiras constante da ISA 210.**

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

[Destinatário Apropriado]

Auditámos as demonstrações financeiras anexas da Sociedade ABC, que compreendem o balanço em 31 de Dezembro de 20X1 e a demonstração dos resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao exercício findo naquela data, bem como um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa.

Responsabilidade da Gerência⁶ pelas Demonstrações Financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação apropriadas destas demonstrações financeiras de acordo com a Lei XYZ da jurisdição X e pelo controlo interno que determine ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou a erro.

Responsabilidade do Auditor

A nossa responsabilidade é expressar uma opinião sobre estas demonstrações financeiras com base na nossa auditoria, que foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria. Essas Normas exigem que cumpramos requisitos éticos e que planeemos e executemos a auditoria para obter garantia razoável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material.

Uma auditoria envolve executar procedimentos para obter prova de auditoria acerca das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras. Os

⁶ Ou outra expressão que seja apropriada no contexto do referencial legal da jurisdição.

procedimentos seleccionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude ou a erro. Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada das demonstrações financeiras pela entidade a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da entidade.⁷ Uma auditoria inclui também avaliar a apropriação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas feitas pela gerência, bem como avaliar a apresentação global das demonstrações financeiras.

Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião de auditoria.

Opinião

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras da Sociedade ABC relativas ao exercício findo em 31 de Dezembro de 20X1 estão preparadas de acordo com a Lei XYZ da Jurisdição X.

[Assinatura do auditor]

[Data do Relatório do auditor]

[Domicílio do auditor]

⁷ Em circunstâncias em que o auditor também tenha a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno, juntamente com a auditoria das demonstrações financeiras, esta frase seria redigida como segue: “Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada das demonstrações financeiras pela entidade a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias”.

Exemplo 3:

As circunstâncias incluem:

- **Auditoria de demonstrações financeiras consolidadas preparadas pela gerência da empresa-mãe para uma finalidade geral de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro.**
- **Os termos do trabalho de auditoria do grupo reflectem a descrição da responsabilidade da gerência pelas demonstrações financeiras constante da ISA 210.**
- **Além da auditoria às demonstrações financeiras do grupo, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.**

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

[Destinatário Apropriado]

Relatório sobre as Demonstrações Financeiras Consolidadas⁸

Auditámos as demonstrações financeiras consolidadas anexas da Sociedade ABC e suas subsidiárias, que compreendem o balanço consolidado em 31 de Dezembro de 20X1 e a demonstração dos resultados consolidados, a demonstração de alterações no capital próprio consolidados e a demonstração dos fluxos de caixa consolidados relativas ao exercício findo naquela data, bem como um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa.

Responsabilidade da Gerência⁹ pelas Demonstrações Financeiras Consolidadas

A gerência é responsável pela preparação e apresentação apropriadas destas demonstrações financeiras consolidadas de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro,¹⁰ e pelo controlo interno que determine ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras consolidadas isentas de distorção material devido a fraude ou a erro.

Responsabilidade do Auditor

A nossa responsabilidade é expressar uma opinião sobre estas demonstrações financeiras consolidadas com base na nossa auditoria, que foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria. Essas Normas exigem que cumpramos

⁸ O subtítulo “Relatório sobre as Demonstrações Financeiras Consolidadas” é desnecessário quando o segundo subtítulo, “Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não for aplicável.

⁹ Ou outra expressão que seja apropriada no contexto do referencial legal da jurisdição.

¹⁰ Quando a responsabilidade da gerência for a de preparar demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada, pode ser usada a expressão: “A gerência é responsável pela preparação de demonstrações financeiras consolidadas que dêem uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro e pelo ...”

requisitos éticos e que planeemos e executemos a auditoria para obter garantia razoável sobre se as demonstrações financeiras consolidadas estão isentas de distorção material.

Uma auditoria envolve executar procedimentos para obter prova de auditoria acerca das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras consolidadas. Os procedimentos seleccionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras consolidadas devido a fraude ou a erro. Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada¹¹ das demonstrações financeiras consolidadas pela entidade a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da entidade.¹² Uma auditoria inclui também avaliar a apropriação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas feitas pela gerência, bem como avaliar a apresentação global das demonstrações financeiras consolidadas.

Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião de auditoria.

Opinião

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras consolidadas apresentam de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira da Sociedade ABC e das suas subsidiárias em 31 de Dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao exercício findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro.

¹¹ Nas circunstâncias indicadas na nota de rodapé 10, pode ser usada a expressão: “Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação pela entidade de demonstrações financeiras consolidadas que dêem uma imagem verdadeira e apropriada a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da entidade”.

¹² Em circunstâncias em que o auditor também tenha a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno, juntamente com a auditoria das demonstrações financeiras consolidadas, esta frase seria redigida como segue: “Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada das demonstrações financeiras consolidadas pela entidade a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias”. Nas circunstâncias da nota de rodapé 10, pode ser usada a expressão: “Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação pela entidade de demonstrações financeiras consolidadas que dêem uma imagem verdadeira e apropriada a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias”.

Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares

[A forma e conteúdo desta secção do relatório do auditor irá variar em função da natureza das outras responsabilidades de relato do auditor.]

[Assinatura do auditor]

[Data do Relatório do auditor]

[Domicílio do auditor]