



Lisbon School
of Economics
& Management
Universidade de Lisboa

CAPÍTULOS 6 E 7

Conclusão e relato de auditoria

Auditoria · Licenciaturas em Gestão, Economia e MAEG

Pedro Roque

Roteiro

6	Conclusão da auditoria	Revisão global, acontecimentos subsequentes, declaração do órgão de gestão e controlo de controlo de qualidade.
7	Relato da auditoria	CLC e relatório de auditoria; entidades de interesse público e o Regulamento (UE) 537/2014.
ISA 700	Formar uma opinião e relatar sobre DF	Formação e forma da opinião; as secções do relatório do auditor independente.
ISA 701	Matérias relevantes de auditoria	Determinação e comunicação das matérias de maior importância na auditoria.
ISA 705	Modificações à opinião	Reserva por desacordo, reserva por limitação de âmbito, opinião adversa e escusa.
ISA 706	Ênfases e outras matérias	Parágrafos que chamam a atenção sem modificar a opinião.
ISA 720	Outra informação	As responsabilidades do auditor face ao restante conteúdo do relatório anual.
GAT 1	Guia de Aplicação Técnica n.º 1	O modelo português de certificação legal das contas, secção a secção.
—	Exemplos de matérias relevantes	Extratos de relatórios e contas publicados pelas entidades em 2017.

6

Conclusão da auditoria

Revisão global, acontecimentos subsequentes, declaração do órgão de gestão e controlo de qualidade.

Revisão global do trabalho

Antes de emitir o seu relatório, o auditor executa um conjunto de procedimentos de encerramento que confirmam que o trabalho está completo, documentado e revisto.

- 1 Análise do trabalho efetuado em cada área e das conclusões obtidas; síntese das conclusões significativas.
- 2 Revisão das declarações escritas.
- 3 Verificação dos ajustamentos e reclassificações propostos à empresa, analisando eventuais sugestões não acolhidas.
- 4 Preparação do questionário de finalização da auditoria definido no âmbito do controlo de qualidade da firma.
- 5 Discussão das conclusões no âmbito da equipa de auditoria e, se aplicável, com o segundo revisor.
- 6 Avaliação do pressuposto da continuidade.
- 7 Projeto de relatório.

Conceito e tipos

Acontecimentos subsequentes são os que ocorrem entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor, bem como os factos de que o auditor toma conhecimento depois da data do seu relatório.

TIPOS DE ACONTECIMENTOS

1

Condições que já existiam

Acontecimentos que proporcionam prova de condições que existiam à data das demonstrações financeiras. Exigem, em regra, ajustamento das quantias relatadas.

2

Condições surgidas depois

Acontecimentos que proporcionam prova de condições que surgiram após a data das demonstrações financeiras. Exigem, quando materiais, divulgação e não ajustamento.

Os três momentos temporais

Em termos temporais podem ser identificados três momentos, a que correspondem responsabilidades diferentes do auditor.

1

Entre a data das DF e a data do relatório

O auditor é responsável por executar procedimentos que lhe permitam identificar todos os acontecimentos que exijam ajustamento ou divulgação nas demonstrações financeiras.

2

Após o relatório, mas antes da assembleia geral

O auditor não tem obrigação de procurar estes acontecimentos, mas deve reagir aos que que cheguem ao seu conhecimento.

3

Após a aprovação das DF em assembleia geral

Momento em que as demonstrações financeiras já foram aprovadas pelos sócios ou acionistas.

Compete à gerência dar a conhecer ao auditor os acontecimentos ocorridos após a data do relatório. Nesse caso, o auditor discute o assunto com a gerência e determina se as demonstrações financeiras necessitam de ser alteradas e, em caso afirmativo, de que forma.

Procedimentos a executar

O auditor é responsável pelo desenvolvimento de procedimentos que permitam obter prova suficiente e apropriada de que foram identificados todos os acontecimentos ocorridos entre a data das DF e a data do relatório que exijam ajustamento ou divulgação.

- 1 Conhecimento dos procedimentos estabelecidos pela gerência para assegurar que os acontecimentos subsequentes são identificados.
- 2 Indagações junto da gerência e dos encarregados da governação sobre se ocorreram acontecimentos subsequentes que possam afetar as DF.
- 3 Leitura de atas dos órgãos sociais.
- 4 Análise da informação financeira mais recente.
- 5 Obtenção de declarações escritas.

O auditor não tem a obrigação de verificar acontecimentos subsequentes após a emissão do relatório.

Carta de representação

A carta de representação — ou declaração do órgão de gestão — é obtida pelo auditor junto de quem tem a responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras.

1

Finalidade

Destina-se a confirmar certos assuntos ou a suportar outras provas de auditoria. Não substitui prova de auditoria que o auditor possa razoavelmente esperar obter por outra via.

2

Data

A data da declaração deve ser tão próxima quanto possível da data do da data do relatório do auditor, e nunca posterior a esta.

Assuntos mais comuns objeto de confirmação (1/2)

Acesso à informação

Colocação à disposição do auditor de todos os registos contabilísticos, documentação de suporte, correspondência, atas e outros elementos, assim como o acesso, sem restrições, às pessoas consideradas necessárias para a obtenção de prova de auditoria.

Fiabilidade das DF

Fiabilidade das demonstrações financeiras preparadas e apresentadas pelo órgão de gestão.

Perdas de valor e responsabilidades

Inexistência de situações, projetos ou intenções de que possam resultar perdas de valor dos ativos ou assunção de responsabilidades.

Irregularidades e fraude

Inexistência de irregularidades ou de suspeita de fraude envolvendo administradores, diretores, empregados ou outros.

Obrigações fiscais e parafiscais

Cumprimento de todas as obrigações fiscais e parafiscais.

Contratos, leis e regulamentos

Cumprimento das obrigações derivadas de contratos e de disposições legais e regulamentares.

Cobertura de seguros

Política de cobertura de seguros — riscos cobertos e suficiência dos capitais considerados.

Continuidade

Inexistência de projetos ou intenções de ações que possam pôr em causa a continuidade das operações.

Assuntos mais comuns objeto de confirmação (2/2)

Acontecimentos subsequentes

Inexistência de acontecimentos subsequentes que requeiram ajustamento ou divulgação.

Partes relacionadas

Integralidade da informação relativa a partes relacionadas e respetivos saldos e transações.

Litígios e reclamações

Inexistência de litígios ou reclamações.

Acordos com a banca

Inexistência de acordos com instituições financeiras envolvendo restrições de movimentação de dinheiro ou linhas de crédito.

Compromissos e passivos contingentes

Registo e divulgação, conforme apropriado, de todos os compromissos assumidos e passivos contingentes existentes.

Titularidade dos ativos

Integralidade quanto ao registo dos ativos de que a empresa é titular e inexistência de acordos de recompra, ónus ou quaisquer encargos sobre os mesmos para além dos divulgados no anexo.

Estimativas contabilísticas

Razoabilidade dos pressupostos significativos utilizados em estimativas contabilísticas, incluindo as mensurações pelo justo valor.

Revisão do controlo interno de qualidade

A revisão de controlo de qualidade do trabalho é uma avaliação objetiva, efetuada antes da data do relatório, dos julgamentos significativos da equipa e das conclusões alcançadas na formulação do relatório.

Quando é obrigatória

Nas auditorias de demonstrações financeiras de entidades cotadas e de entidades de interesse público, bem como nos demais trabalhos que a firma identifique como exigindo essa revisão.

Quem a executa

Um revisor de controlo de qualidade do trabalho — o chamado segundo revisor — que não faz parte da equipa de auditoria e é independente do sócio responsável.

O que abrange

A discussão das matérias significativas com o sócio responsável, a leitura das DF e das DF e do projeto de relatório, a revisão da documentação selecionada e a avaliação das conclusões e da adequação do relatório.

Quando termina

O relatório do auditor não pode ter data anterior à conclusão da revisão de controlo de qualidade do trabalho.

7

Relato da auditoria

CLC e relatório de auditoria; entidades de interesse público e o Regulamento (UE) 537/2014.

Do trabalho ao documento de relato

A designação do documento final depende da natureza do trabalho realizado.

Revisão legal das contas

Trabalho imposto por lei ou pelos estatutos, executado por revisor por revisor oficial de contas.

→ Certificação legal das contas

Revisão voluntária das contas

Trabalho contratado por iniciativa da entidade ou de terceiros, fora de uma imposição legal.

→ Relatório de auditoria

Entidades em geral

Aplicam-se as ISA e o modelo de relatório do GAT 1 (modelos 3 e 4). A e 4). A comunicação de matérias relevantes de auditoria é opcional. opcional.

Entidades de interesse público

Acrescem os requisitos do Regulamento (UE) n.º 537/2014: matérias relevantes de auditoria obrigatórias, elementos adicionais do artigo 10.º e relatório adicional do artigo 11.º.

Estrutura da CLC até 31/12/2015

Modelo fixado pelas Diretrizes de Revisão/Auditoria da OROC, entretanto revogadas com a adoção das ISA.

1

Introdução

2

Responsabilidades

3

Âmbito

4

(Reservas)

5

Opinião

6

(Ênfases)

7

Relato sobre outros requisitos legais

Os parêntesis assinalam secções de inclusão condicional: as reservas apenas quando a opinião é modificada e as ênfases apenas quando o auditor entende necessário chamar a atenção para uma matéria devidamente divulgada.

Estrutura da CLC — EIP e outras entidades

ENTIDADES DE INTERESSE PÚBLICO	OUTRAS ENTIDADES
Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras	Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras
Opinião (com reserva; adversa; escusa de opinião)	Opinião (com reserva; adversa; escusa de opinião)
Bases para a opinião (ajustar em conformidade) Incerteza material relacionada com a continuidade Ênfase(s)	Bases para a opinião (ajustar em conformidade) Incerteza material relacionada com a continuidade Ênfase(s)
Matérias relevantes de auditoria	Matérias relevantes de auditoria (opcional)
Outras matérias Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas DF Responsabilidades do auditor pela auditoria das DF	Outras matérias Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas DF Responsabilidades do auditor pela auditoria das DF
Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares	Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares
Sobre o relatório de gestão Sobre a informação não financeira prevista no artigo 66.º-B do CSC (só EIP com mais de 500 trabalhadores) Sobre o relatório de governo societário (quando aplicável)	Sobre o relatório de gestão
Sobre os elementos adicionais previstos no artigo 10.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014	—

Fonte: Guia de Aplicação Técnica n.º 1 da OROC — Aplicação das Normas Internacionais de Auditoria.

Artigo 10.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014

Elementos que a certificação legal das contas de uma entidade de interesse público tem de incluir, para além do exigido pelas ISA.

	ASSUNTOS
a)	A indicação da pessoa ou do órgão que nomeou o ROC/SROC.
b)	Data da nomeação e período total do mandato ininterrupto, incluindo renovações.
c)	Divulgação dos riscos de distorção material identificados, incluindo riscos de fraude, síntese da resposta aos riscos e outras observações fundamentais.
d)	Uma explicação quanto à eficácia da auditoria na deteção de irregularidades.
e)	A confirmação de que o parecer de auditoria é consistente com o relatório adicional dirigido à comissão de auditoria.
f)	Declaração de que não foram prestados serviços distintos da auditoria proibidos.
g)	Indicação de todos os serviços adicionais prestados não divulgados no relatório e contas. Os Estados-Membros estabelecem requisitos adicionais quanto ao relatório de auditoria.

Relatório adicional do artigo 11.º (1/2)

Deve ser apresentado relatório adicional à comissão de auditoria o mais tardar na data da CLC ou do relatório de auditoria. Os Estados-Membros podem exigir que seja igualmente submetido à administração.

	CONTEÚDO DO RELATÓRIO
a)	Uma declaração de independência.
b)	A identificação de cada um dos sócios principais que tenham participado na auditoria.
c)	Indicação da intervenção de outros revisores ou peritos e confirmação de que foi recebida declaração de independência.
d)	Descrição da natureza, frequência e extensão das comunicações com a comissão de auditoria.
e)	Âmbito e calendário da auditoria.
f)	Repartição das tarefas no caso de terem sido nomeados mais do que um revisor.
g)	Metodologia utilizada.
h)	Nível quantitativo de materialidade: global e de desempenho.

Relatório adicional do artigo 11.º (2/2)

	CONTEÚDO DO RELATÓRIO
i)	Juízos sobre eventos ou condições identificadas. Obtenção de declarações escritas e cartas de conforto. A questão da continuidade.
j)	Deficiências dos sistemas contabilístico e de controlo interno.
l)	Incumprimento de leis e regulamentos.
m)	Indicação e apreciação de métodos de avaliação.
n)	Perímetro de consolidação e critérios de exclusão.
o)	Intervenção de outros revisores não pertencentes à mesma rede.
p)	Indicação sobre a colaboração da entidade auditada.
q)	Dificuldades surgidas no decurso do trabalho e questões significativas discutidas.
r)	No caso de nomeação de mais do que um revisor e sempre que exista desacordo entre os dois relativamente a certa matéria contabilística ou de auditoria, devem os motivos do desacordo ser explicados no relatório adicional.

ISA 700

Formar uma opinião e relatar sobre DF

Formação e forma da opinião; as secções do relatório do auditor independente.

Objetivo do auditor

1

Formar uma opinião

Formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras baseada numa avaliação das conclusões extraídas da prova de prova de auditoria obtida.

2

Expressá-la claramente

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

Formação da opinião

O auditor deve formar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial contabilístico aplicável.

Para formar essa opinião o auditor deve concluir se obteve garantia razoável sobre se as DF como um todo estão isentas de distorção material devido a fraude ou a erro. Nessa conclusão deve ter em conta:

1

Suficiência da prova

A conclusão do auditor sobre se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada.

2

Distorções não corrigidas

A conclusão do auditor sobre se as distorções não corrigidas são materiais, individualmente ou em agregado.

3

Preparação e divulgação

A avaliação de outros aspetos, como a forma de preparação e apresentação das DF e as divulgações efetuadas.

Aspetos a avaliar na formação da opinião

Em particular, o auditor deve avaliar se, tendo em conta os requisitos do referencial contabilístico aplicável:

Divulgação das políticas

As políticas contabilísticas significativas definidas e aplicadas pela entidade são adequadamente divulgadas.

Adequação das políticas

São consistentes com o referencial contabilístico aplicável e apropriadas às circunstâncias.

Estimativas

As estimativas feitas pela gerência são razoáveis.

Qualidade da informação

A informação é relevante, fiável, comparável e compreensível, e está adequadamente classificada, agregada ou desagregada.

Divulgações adequadas

Permitem entender o efeito de transações e acontecimentos materiais sobre a informação transmitida.

Terminologia e apresentação

A terminologia usada é apropriada, a apresentação das DF é apropriada e as DF referem adequadamente o referencial de relato financeiro aplicável.

Forma da opinião

Opinião não modificada

O auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.

Opinião modificada

O auditor deve modificar a opinião no seu relatório se:

- concluir, com base na prova de auditoria obtida, que as DF como um todo não estão isentas de distorção material; ou
- não conseguir obter prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as DF como um todo estão isentas de distorção material.

As modificações à opinião são tratadas em detalhe pela ISA 705.

As secções do relatório do auditor independente

1

Título

2

Destinatário

3

Opinião

4

Bases para a opinião

5

Incerteza material
relacionada com a
continuidade

6

Matérias relevantes de
auditoria

7

Outra informação

8

Responsabilidades do
órgão de gestão e do
órgão de fiscalização

9

Responsabilidades do
auditor pela auditoria
das DF

10

Relato sobre outros
requisitos legais e
regulamentares

11

Nome do sócio
responsável

12

Assinatura e data

Título · Destinatário · Opinião

1

Título

O relatório deve ter um título que indique claramente que se trata do relatório de um auditor independente.

2

Destinatário

O relatório deve ter um destinatário — geralmente os acionistas ou os encarregados da governação — conforme exigido pelas circunstâncias do trabalho.

3

Opinião do auditor

A secção da opinião, a primeira do relatório, deve identificar a entidade cujas DF foram auditadas e declarar que o auditor as auditou, indicando o título de cada demonstração que integra o conjunto completo, especificando a data ou o período coberto por cada uma e as notas às DF, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Bases para a opinião

O relatório de auditoria deve incluir uma secção, a segunda, com o título «Bases para a opinião», que:

- Declare que a auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria.
- Faça referência para a secção do relatório que descreve as responsabilidades do auditor nos termos das ISA.
- Declare que o auditor é independente da entidade nos termos dos requisitos éticos relevantes relativos à auditoria e que cumpriu todas as outras responsabilidades éticas de acordo com esses requisitos. Esta declaração deve identificar a jurisdição de origem dos requisitos éticos relevantes ou fazer referência ao Código do IESBA — International Ethics Standards Board for Accountants.
- Declare se o auditor está convicto de que a prova de auditoria obtida é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a sua opinião.

Continuidade (ISA 570)

Quando aplicável, o auditor deve relatar de acordo com a ISA 570 — Continuidade.

1

Uso do pressuposto não é apropriado

Opinião adversa.

2

Pressuposto apropriado, mas com incerteza fundamental apropriadamente divulgada

Opinião não modificada, com uma secção separada intitulada «Incerteza «Incerteza material relacionada com a a continuidade».

3

Pressuposto apropriado, mas sem divulgação apropriada da incerteza

Opinião com reserva ou opinião adversa, consoante a materialidade e a profundidade dos efeitos.

Matérias relevantes de auditoria e outra informação

Matérias relevantes de auditoria

Quando for exigido ao auditor por lei ou regulamento, ou quando ele decida comunicar matérias relevantes de auditoria no seu relatório, deve fazê-lo de acordo com a ISA 701.

A ISA 701 só é de aplicação obrigatória relativamente a entidades cotadas.

A comunicação a outras entidades pode decorrer:

- do número e diversificação dos stakeholders envolvidos, considerando a natureza e dimensão das atividades (instituições de carácter social, por exemplo);
- de se tratar de entidades do setor público.

Outra informação

Corresponde à informação financeira e não financeira — distinta das demonstrações financeiras e do relatório do auditor sobre as mesmas — incluída no relatório anual da entidade.

Quando aplicável, o auditor deve relatar de acordo com a ISA 720 — As responsabilidades do auditor relativas a outra informação.

Responsabilidade pelas demonstrações financeiras

Deve corresponder a uma secção do relatório do auditor, a qual descreve a responsabilidade da gerência pela:

1

Preparação das demonstrações financeiras

Preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial aplicável e pelo controlo interno que a gerência determine ser necessário para possibilitar a preparação de DF isentas de distorções materiais devidas a fraude ou a erro.

2

Avaliação da continuidade

Avaliação da capacidade da entidade em se manter em continuidade, sobre se o uso do pressuposto é apropriado e sobre e sobre a divulgação de assuntos relativos à continuidade.

Responsabilidade do auditor (1/2)

Secção do relatório onde se declara:

- 1 Que os objetivos do auditor são obter garantia razoável sobre se as DF como um todo estão isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou a erro, e emitir um relatório que inclua uma opinião.
- 2 Que garantia razoável é um nível de garantia elevado, mas não é uma garantia de que uma auditoria efetuada de acordo com as ISA detete sempre uma distorção material quando exista.
- 3 Que as distorções podem resultar de fraude ou erro e são consideradas materiais se, individualmente ou em conjunto, houver expectativa de que possam expetativa de que possam razoavelmente influenciar as decisões dos utilizadores tomadas na base dessas DF.
- 4 Que, como parte integrante de uma auditoria de acordo com as ISA, o auditor exerce julgamento profissional e mantém ceticismo profissional ao longo da auditoria.
- 5 Que é responsabilidade do auditor identificar e avaliar os riscos de distorção material das DF devida a fraude ou a erro, conceber e executar procedimentos que respondam a esses riscos e obter prova suficiente e apropriada. O risco de não ser detetada uma distorção devida a fraude é maior do que se for devida a erro, dado que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou derrogação do controlo interno.

Responsabilidade do auditor (2/2)

A descrição da auditoria prossegue declarando que é responsabilidade do auditor:

- 6 Obter conhecimento do controlo interno relevante para a auditoria a fim de conceber procedimentos apropriados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da entidade — esta última parte é omitida se existir a responsabilidade de expressar opinião sobre a eficácia do controlo interno.
- 7 Avaliar a apropriação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e das divulgações relacionadas feitas pela gerência.
- 8 Concluir sobre a apropriação do uso, pela gerência, do pressuposto da continuidade e sobre se existe incerteza material que possa pôr em dúvida a em dúvida a capacidade da entidade em continuar as suas operações. Se a incerteza existe, o auditor deve chamar a atenção para as divulgações incluídas nas DF; caso não sejam adequadas, deve modificar a opinião.
- 9 Quando as DF forem preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada, avaliar a apresentação, estrutura e conteúdo global das DF, incluindo as notas, e se representam as subjacentes transações e acontecimentos de forma a atingir uma apresentação apropriada.

A ISA 700 permite que a descrição das responsabilidades do auditor seja incluída no corpo do relatório, num apêndice ao relatório para o qual é feita referência, ou através de referência específica para a página da internet de uma autoridade apropriada, quando a lei, regulamentos ou outras normas nacionais o permitirem expressamente.

Outras responsabilidades · Sócio responsável · Assinatura

1

Outras responsabilidades de relato

Se o auditor abordar outras responsabilidades de relato no seu relatório sobre as DF que sejam adicionais às suas responsabilidades nos termos das ISA, estas devem ser descritas numa secção separada com o título «Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares».

2

Nome do sócio responsável

A identificação do sócio responsável pelo trabalho proporciona maior transparência aos utilizadores do relatório de auditoria.

3

Assinatura

O relatório deve ser assinado. O §A64 admite que a assinatura pode ser o nome da firma, o nome do próprio auditor, ou ambos.

Data do relatório e informação suplementar

Data do relatório do auditor

O relatório do auditor não deve ter data anterior à data em que o auditor obteve prova de auditoria suficiente e apropriada em que se baseia a sua opinião sobre as DF, incluindo prova de que foram preparadas todas as demonstrações e divulgações que integram as DF e de que os indivíduos com autoridade reconhecida para isso assumiram expressamente a responsabilidade por essas demonstrações financeiras.

Informação suplementar apresentada com as DF (não exigida pelo referencial de relato financeiro aplicável)

- Quando for parte integrante das demonstrações financeiras, a mesma deve estar coberta pela opinião do auditor.
- Caso contrário, o auditor deve avaliar se tal informação suplementar está clara e suficientemente diferenciada das DF auditadas. Se não estiver, deve solicitar a alteração; não sendo esta feita, o auditor deve explicar que a referida informação não foi auditada.

ISA 701

Matérias relevantes de auditoria

Determinação e comunicação das matérias de maior importância na auditoria.

Enquadramento

1

Entrada em vigor

Norma aprovada em 2015, aplicável a auditorias de demonstrações financeiras referentes a períodos findos em ou após 15 de dezembro de 2016.

2

Âmbito de aplicação

Apenas obrigatória relativamente a auditorias de entidades cotadas. Para as restantes entidades, a comunicação é voluntária ou decorre de exigência legal específica.

3

Finalidade

Proporcionar informações adicionais aos utilizadores das DF para os ajudar a compreender as matérias que, no entendimento do auditor, foram as de maior importância na auditoria de um determinado período.

O que a comunicação de matérias relevantes NÃO é

A comunicação insere-se no contexto da opinião que o auditor formou sobre as DF como um todo e não constitui:

1

Substituto de divulgações

Não substitui as divulgações das DF que o referencial de relato financeiro aplicável exige que a gerência faça, ou que sejam necessárias para atingir uma apresentação apropriada.

2

Substituto de opinião modificada

Não substitui a expressão de uma opinião modificada quando as circunstâncias do trabalho a exijam, nos termos da ISA 705.

3

Substituto do relato sobre continuidade

Não substitui o relato exigido pela ISA 570 quando exista incerteza material relativa a acontecimentos ou condições que possam colocar em dúvida significativa a continuidade da entidade.

4

Opinião separada

Não constitui uma opinião separada sobre matérias individuais.

Determinar matérias relevantes de auditoria

A determinação deve ser feita a partir das matérias que foram objeto de comunicação aos encarregados da governação, e deve incluir aquelas que exigiram maior atenção na condução da auditoria — correspondendo geralmente a:

1

Áreas de risco elevado

Áreas avaliadas de risco elevado de distorção material ou riscos significativos identificados de acordo com a ISA 315.

2

Julgamentos significativos

Áreas das DF que envolveram julgamento julgamento significativo da gerência, incluindo estimativas contabilísticas identificadas como tendo elevada incerteza de estimação.

3

Acontecimentos e transações do período

O efeito na auditoria de acontecimentos e transações significativos que ocorreram durante o período.

Comunicar matérias relevantes de auditoria

- 1 O auditor não deve comunicar uma matéria na secção «Matérias relevantes de auditoria» quando lhe for exigido, de acordo com a ISA 705, que modifique a opinião em resultado dessa mesma matéria.
- 2 A descrição de cada matéria deve incluir uma referência para as divulgações relacionadas, se existirem, nas DF; deve indicar a razão pela qual a matéria foi considerada de maior importância para a auditoria e, como tal, determinada como matéria relevante; e como a matéria foi tratada na auditoria.
- 3 Em situações raras, uma matéria avaliada como relevante pode não ser comunicada caso existam restrições legais ou regulamentares, ou se espere que as consequências adversas de o fazer ultrapassem os benefícios de interesse público de tal comunicação. Isto não se aplica se a entidade divulgou publicamente informação sobre a matéria.

Interação com outras ISA e documentação

Matérias que são, pela sua natureza, matérias relevantes de auditoria

Uma matéria que dê origem a uma opinião modificada, ou uma incerteza material relativa a acontecimentos ou condições que coloquem dúvidas sobre a capacidade da entidade se manter em continuidade, são, pela sua natureza, matérias relevantes de auditoria.

No entanto, são tratadas de acordo com as ISA especificamente aplicáveis. Nestas circunstâncias, o auditor inclui na secção «Matérias relevantes de auditoria» uma referência para as secções «Bases para a opinião com reservas / adversa» ou «Incerteza material relacionada com a continuidade».

Ausência de matérias a comunicar

Não havendo matérias relevantes de auditoria a comunicar, o auditor deve incluir no relatório uma declaração a esse respeito.

Comunicação e documentação

As matérias determinadas são comunicadas aos encarregados da governação e o processo de determinação fica documentado nos papéis de trabalho.

Exemplos de matérias suscetíveis de comunicação

1

Estimativas de justo valor

Mensurações pelo justo valor e imparidade de ativos.

2

Rédito de contratos de longa duração

Reconhecimento do rédito relativamente a contratos de longa duração.

3

Provisões e passivos contingentes

Reconhecimento, mensuração e divulgação de obrigações incertas.

4

Benefícios pós-emprego

Responsabilidades atuariais e pressupostos de longo prazo.

O relatório do auditor deve justificar a determinação da matéria como relevante e especificar a forma como foi abordada e as conclusões obtidas.

ISA 705

Modificações à opinião

Reserva por desacordo, reserva por limitação de âmbito, opinião adversa e escusa.

Quando modificar a opinião

O auditor deve modificar a opinião no seu relatório quando:

1

As DF estão materialmente distorcidas

Quando concluir, baseado na prova de auditoria obtida, que as demonstrações financeiras como um todo não estão isentas de distorção material.

2

Não foi possível obter prova suficiente

Quando não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e suficiente e apropriada para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material.

Que tipo de opinião modificada?

O tipo de modificação depende da natureza da matéria e do julgamento do auditor sobre a profundidade dos seus efeitos nas demonstrações financeiras.

NATUREZA DA MATÉRIA	MATERIAL MAS NÃO PROFUNDO	MATERIAL E PROFUNDO
Demonstrações financeiras materialmente distorcidas (desacordo)	Opinião com reserva por desacordo	Opinião adversa
Incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada (limitação do âmbito)	Opinião com reserva por limitação do âmbito	Escusa de opinião

Materialidade e profundidade são conceitos distintos: a materialidade diz respeito à dimensão do efeito; a profundidade, à extensão com que esse efeito contamina as demonstrações financeiras como um todo.

Tipos de opinião modificada

1

Opinião com reserva por desacordo

O auditor expressa uma opinião com reserva por desacordo quando, tendo obtido prova de auditoria suficiente e apropriada, concluir que as distorções, individualmente ou em agregado, são materiais mas não profundas para as demonstrações financeiras.

2

Opinião com reserva por limitação do âmbito

O auditor expressa uma opinião com reserva por limitação do âmbito quando não conseguir obter prova de auditoria suficiente e apropriada para basear a sua opinião, mas concluir que os possíveis efeitos sobre as DF das distorções por detetar, se existirem, podem ser materiais mas não profundos.

3

Opinião adversa

O auditor deve expressar uma opinião adversa quando, tendo obtido prova de auditoria suficiente e apropriada, concluir que as distorções, individualmente ou em agregado, são não só materiais como profundas para as demonstrações financeiras.

4

Escusa de opinião

O auditor deve emitir uma escusa de opinião quando não conseguir obter prova de auditoria suficiente e apropriada para basear a sua opinião e concluir que os possíveis efeitos das distorções por detetar, se existirem, podem ser não só materiais como profundos.

O termo «profundo» na ótica do auditor

No julgamento do auditor, os efeitos profundos são os que:

1

Não estão confinados

Não estão confinados a elementos, contas ou itens específicos das demonstrações financeiras.

2

Ou representam parte substancial

Se confinados, representam ou podem representar uma parte substancial das demonstrações financeiras.

3

Ou são fundamentais para a compreensão

Em relação a divulgações, são fundamentais para a compreensão das demonstrações financeiras pelos utentes.

Natureza da distorção material

A distorção é a diferença entre a quantia, classificação, apresentação ou divulgação de um item relatado nas demonstrações financeiras e a quantia, classificação, apresentação ou divulgação que seria exigida para o item ficar de acordo com o referencial contabilístico aplicável.

Uma distorção material pode resultar:

1

Não adequação das políticas contabilísticas

As políticas definidas ou seleccionadas pela entidade não são consistentes com o referencial de relato financeiro aplicável, ou as DF não descrevem corretamente a política contabilística relacionada com um item significativo.

2

Aplicação das políticas contabilísticas contabilísticas

Falta de consistência na aplicação das políticas definidas, ou erro na sua aplicação.

3

Não adequação das divulgações

Não são consideradas todas as divulgações exigidas; as divulgações não estão apresentadas de acordo com o referencial aplicável; ou as DF não proporcionam as divulgações necessárias para atingir uma apresentação apropriada.

Incapacidade de obter prova suficiente e apropriada

A limitação do âmbito pode resultar de três origens distintas:

1

Circunstâncias fora do controlo do auditor

Por exemplo, a destruição de registos contabilísticos.

2

Circunstâncias relacionadas com a natureza ou oportunidade do trabalho

- Incapacidade de obter informação financeira de entidade participada contabilizada pelo método da método da equivalência patrimonial.
- Impossibilidade de observar a contagem dos inventários face à data de designação do auditor.
- A execução exclusiva de procedimentos substantivos é insuficiente face à ineficácia dos controlos da entidade.

3

Limitações impostas pela gerência

Por exemplo, a impossibilidade de observar a contagem dos inventários ou de efetuar confirmações externas de contas específicas.

Se a incapacidade para executar um procedimento específico puder ser resolvida através de procedimentos alternativos, não existe limitação de âmbito.

Distorção nos inventários — opinião com reservas

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS • RELATO SOBRE A AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Opinião com reservas

Auditámos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e as demonstrações do resultado integral, das alterações no capital próprio e dos fluxos de caixa relativas ao período findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras.

Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos da matéria descrita na secção «Bases para a opinião com reservas», as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao período findo naquela data de acordo com ... (referencial de relato financeiro).

Bases para a opinião com reservas

Os inventários da Sociedade estão registados na demonstração da posição financeira por xxx. A gerência não apresentou os inventários ao valor mais baixo entre o custo e o valor realizável líquido, apresentando-os exclusivamente ao custo, o que constitui um desvio às IFRS. Os registos da Sociedade indicam que, caso a gerência apresentasse os inventários ao valor mais baixo entre o custo e o valor realizável líquido, seria necessária uma quantia de xxx para reduzir os inventários ao seu valor realizável líquido. Consequentemente, o custo das vendas teria sido aumentado em xxx e o imposto sobre o rendimento, o resultado líquido e o capital próprio seriam reduzidos em xxx, xxx e xxx, respetivamente. Realizámos a nossa auditoria de acordo ...

Associada estrangeira — opinião com reservas

PROVA INSUFICIENTE ACERCA DE UMA ASSOCIADA ESTRANGEIRA

Opinião com reservas

Auditámos as demonstrações financeiras consolidadas da Sociedade ABC e suas subsidiárias (o Grupo), que compreendem ...

Em nossa opinião, exceto quanto aos possíveis efeitos da matéria descrita na secção «Bases para a opinião com reservas», as demonstrações financeiras consolidadas anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira consolidada do Grupo em 31 de dezembro de 20X1 e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa consolidados relativos ao período findo naquela data de acordo com ... (referencial contabilístico).

Bases para a opinião com reservas

O investimento do Grupo na Sociedade XYZ, uma associada estrangeira adquirida durante o ano e contabilizada pelo método da equivalência patrimonial, está registado por xxx na demonstração consolidada da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1, e a parte xxx do resultado líquido da Sociedade XYZ que cabe à Sociedade ABC está incluída no resultado da Sociedade ABC relativo ao exercício findo naquela data. Não fomos capazes de obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da quantia registada do investimento da Sociedade ABC na Sociedade XYZ em 31 de dezembro de 20X1 e da parte da Sociedade ABC no resultado líquido da Sociedade XYZ relativo ao ano, porque nos foi negado acesso à informação financeira, à gerência e aos auditores da Sociedade XYZ. Consequentemente, não pudemos determinar se eram necessários quaisquer ajustamentos a estas quantias. Realizámos a nossa auditoria de acordo ...

Múltiplos elementos das DF — escusa de opinião

PROVA INSUFICIENTE ACERCA DE MÚLTIPLOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Escusa de opinião

Fomos contratados para auditar as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem ...

Não expressamos uma opinião sobre as demonstrações financeiras anexas da Sociedade. Devido à importância da matéria descrita na secção «Bases para a escusa de opinião», não fomos capazes de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base para uma opinião de auditoria sobre estas demonstrações financeiras.

Bases para a escusa de opinião

Fomos designados auditores da Sociedade após 31 de dezembro de 20X1, pelo que não observámos a contagem dos inventários físicos no início e no fim do ano. Não conseguimos certificar, através de meios alternativos, as quantidades de inventário detidas em 31 de dezembro de 20X0 e 20X1, apresentadas no balanço por xxx e xxx, respetivamente. Além disso, a introdução de um novo sistema informático para as contas a receber em setembro de 20X1 resultou em numerosos erros. À data do nosso relatório, a gerência tinha ainda em curso o processo de retificação das deficiências do sistema e de correção dos erros. Não fomos capazes de confirmar ou verificar através de meios alternativos as contas a receber incluídas na demonstração da posição financeira por uma quantia total de xxx em 31 de dezembro de 20X1. Em consequência destas matérias, não pudemos determinar se seriam necessários quaisquer ajustamentos relativos aos inventários e às contas a receber, registados ou por registar, e aos elementos que constituem a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa.

ISA 706

Ênfases e outras matérias

Parágrafos que chamam a atenção sem modificar a opinião.

Objetivo do auditor

O objetivo do auditor, tendo formado uma opinião sobre as demonstrações financeiras, é chamar a atenção dos utilizadores, quando no seu julgamento é necessário fazê-lo, através de comunicação adicional clara no seu relatório relativa a:

1

Matéria fundamental para a compreensão das DF

Uma matéria que, mesmo apropriadamente apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras, é de importância tal que se torna fundamental para a compreensão das DF por parte dos utilizadores.

2

Outra matéria relevante para a compreensão da auditoria

Conforme apropriado, qualquer outra matéria que seja relevante para a compreensão da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório por parte dos utilizadores.

Ênfases e outras matérias

Parágrafos de ênfase

Visam chamar a atenção dos utentes para matérias devidamente apresentadas ou divulgadas nas demonstrações financeiras, mas de importância tal que são fundamentais para a sua compreensão.

Secção separada do relatório do auditor, com um título que inclua a palavra «Ênfase(s)».

Parágrafos de outras matérias

Referem-se a matérias que não as apresentadas ou divulgadas nas demonstrações financeiras e que, no julgamento do auditor, são relevantes para a compreensão da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório por parte dos utentes.

Secção separada do relatório do auditor, com o título «Outras matérias».

Estes parágrafos não afetam a opinião do auditor.

Circunstâncias que podem justificar uma ênfase

Exemplos de circunstâncias em que o auditor pode considerar necessária a inclusão de um parágrafo de ênfase:

1

Litígios ou ações regulatórias

Uma incerteza relativa ao desfecho futuro de litígios ou ações regulatórias excepcionais.

2

Aplicação antecipada de norma contabilística

A aplicação antecipada, quando quando permitida, de uma nova norma contabilística que que tenha um efeito profundo profundo nas demonstrações demonstrações financeiras.

3

Catástrofe importante

Uma catástrofe importante que tenha tido ou continue a ter efeitos significativos nas demonstrações financeiras.

4

Incertezas fundamentais

Existência de incertezas fundamentais, nomeadamente as relacionadas com o risco de continuidade, desde que devidamente divulgadas — caso não o estejam, a opinião deve ser modificada.

Cuidados no uso de parágrafos de ênfase

- O uso de um parágrafo de ênfase deve estar limitado a matérias apresentadas ou divulgadas nas demonstrações financeiras.
- O uso generalizado de parágrafos de ênfase diminui a eficácia da comunicação de tais matérias pelo auditor.
- Incluir mais informação do que a apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras pode levar ao entendimento de que a matéria não foi devidamente apresentada ou divulgada.
- A inclusão de um parágrafo de ênfase não substitui a expressão de uma opinião modificada, quando tal for exigido pelas circunstâncias do trabalho, nem substitui as divulgações que compete à entidade efetuar nos termos do referencial contabilístico aplicável.

Exemplos de redação

Exemplo de parágrafo de ênfase

«Chamamos a atenção para a Nota X das demonstrações financeiras, que descreve os efeitos de um incêndio nas instalações fabris da Sociedade. A nossa opinião não é modificada com respeito a esta matéria.»

Exemplo de parágrafo de outras matérias

«As demonstrações financeiras da Sociedade ABC relativas ao exercício findo em 31 de dezembro de 20X0 foram auditadas por outro auditor, que expressou uma opinião sem reservas sobre essas demonstrações financeiras em 14 de março de 20X5.»

ISA que contêm requisitos de parágrafos de ênfase

1

ISA 210 — Acordar os termos de trabalhos de auditoria (§19 b))

Aplicável nas situações em que um referencial de relato financeiro estabelecido por lei ou regulamento seria inaceitável se não tivesse sido estabelecido por essa via. O auditor só deve aceitar o trabalho se a gerência aceitar fazer as divulgações adicionais necessárias para que os utilizadores não sejam induzidos em erro e se for reconhecida nos termos do trabalho a inclusão de um parágrafo de ênfase no relatório.

2

ISA 560 — Acontecimentos subsequentes (§12 b) e §16)

Relativamente aos acontecimentos que chegam ao conhecimento do auditor após a emissão do relatório, e sendo as DF alteradas, o auditor deve alterar o seu relatório para incluir uma data adicional limitada a essa alteração, ou fornecer um novo relatório que inclua uma declaração, num parágrafo de ênfase ou de outras matérias, onde se indica que os procedimentos sobre acontecimentos subsequentes se limitam unicamente à alteração das DF conforme divulgado na respetiva nota.

3

ISA 800 — Referenciais de finalidade especial (§14)

O relatório do auditor sobre demonstrações financeiras de finalidade especial deve incluir um parágrafo de ênfase a alertar os utentes de que as DF estão preparadas de acordo com um referencial de finalidade especial e que, em consequência, podem não ser convenientes para outra finalidade.

ISA que contêm requisitos de parágrafos de outras matérias

1

ISA 560 — Acontecimentos subsequentes (§12 b) e §16)

Nas situações já referidas, a declaração sobre a limitação dos procedimentos relativos a acontecimentos subsequentes pode ser incluída num parágrafo de outras matérias.

2

ISA 710 — Informação comparativa (§13-14, §16-17 e §19)

Se as DF do período anterior foram auditadas por outro auditor e o auditor atual não está proibido de se referir ao relatório do antecessor sobre os números correspondentes e decide fazê-lo, deve declarar num parágrafo de outras matérias que: i) as DF do período anterior foram auditadas por outro auditor; ii) o tipo de opinião do auditor antecessor e, se for modificada, as razões para tal; e iii) a data desse relatório.

Se as DF do ano anterior não foram auditadas, o auditor deve declarar tal facto num parágrafo de outras matérias.

ISA 720

Outra informação

As responsabilidades do auditor face ao restante conteúdo do relatório anual.

As responsabilidades do auditor relativas a outra informação

Conceito de outra informação

Corresponde à informação financeira e não financeira — distinta das demonstrações financeiras e do relatório do auditor sobre as mesmas —
mesmas — incluída no relatório anual da entidade.

O auditor deve obter e considerar essa outra informação, analisando se existem inconsistências materiais:

1

Face às demonstrações financeiras

Inconsistências entre a outra informação e as demonstrações financeiras auditadas.

2

Face ao conhecimento do auditor

Inconsistências entre a outra informação e o conhecimento obtido pelo auditor no contexto da prova de auditoria obtida e das conclusões atingidas.

GAT 1

Guia de Aplicação Técnica n.º 1

O modelo português de certificação legal das contas, secção a secção.

Guia de Aplicação Técnica n.º 1 e seus anexos

Guia de Aplicação Técnica n.º 1 da OROC — Aplicação das Normas Internacionais de Auditoria. Fixa os modelos portugueses de certificação legal das contas e de relatório de auditoria.

Entidades de interesse público

Modelo 1 · Contas individuais / separadas

Modelo 2 · Contas consolidadas

Entidades que não são EIP

Modelo 3 · Contas individuais / separadas

Modelo 4 · Contas consolidadas

A estrutura comparada da CLC para entidades de interesse público e para as restantes entidades foi apresentada no ponto 7.1.

Opinião

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS / RELATÓRIO DE AUDITORIA · Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras

Opinião

Auditámos as demonstrações financeiras anexas de ... (a) (a Entidade), que compreendem (b) a demonstração da posição financeira / o balanço em ... (c) — que evidencia um total de ... euros e um total de capital próprio (d) de ... euros, incluindo um resultado líquido (d) de ... euros —, a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração do rendimento integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao período findo naquela data, e as notas anexas às demonstrações financeiras que incluem um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira de ... (a) em ... (c) e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com ... (e).

Bases para a opinião • Incerteza material relacionada com a continuidade

Bases para a opinião

A nossa auditoria foi efetuada de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) e demais normas e orientações técnicas e éticas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção «Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras» abaixo. Somos independentes da Entidade nos termos da lei e cumprimos os demais requisitos éticos nos termos do código de ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

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

Incerteza material relacionada com a continuidade (f)

Esta secção apenas é utilizada quando, nos termos do artigo 45.º, n.º 2, alínea f) do Estatuto da OROC, existir «... qualquer incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam suscitar dúvidas significativas sobre a capacidade da Entidade para dar continuidade às suas atividades».

Matérias relevantes de auditoria

As matérias relevantes de auditoria são as que, no nosso julgamento profissional, tiveram maior importância na auditoria das demonstrações financeiras do ano corrente. Essas matérias foram consideradas no contexto da auditoria das demonstrações financeiras como um todo e na formação da opinião, e não emitimos uma opinião separada sobre essas matérias.

Descrever a seguir as seguintes matérias, como suporte à opinião de auditoria:

- 1 Uma descrição dos riscos de distorção material mais significativos identificados, incluindo os riscos apurados de distorção material devido a fraude, fazendo referência, sempre que relevante, para as respetivas divulgações incluídas nas demonstrações financeiras.
- 2 Uma síntese da resposta que o auditor deu aos riscos de distorção material avaliados.
- 3 Se relevante, as observações fundamentais que possam ter surgido em relação a esses riscos.

Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização

É da responsabilidade do órgão de gestão:

- A preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da Entidade de acordo com ... (e).
- A elaboração do relatório de gestão, relatório de governo societário (g), demonstração não financeira (h) e relatório sobre remunerações (i) nos termos legais e regulamentares aplicáveis.
- A criação e manutenção de um sistema de controlo interno apropriado para permitir a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devida a fraude ou erro.
- A adoção de políticas e critérios contabilísticos adequados nas circunstâncias.
- A avaliação da capacidade da Entidade de se manter em continuidade, divulgando, quando aplicável, as matérias que possam suscitar dúvidas significativas sobre a continuidade das atividades.

O órgão de fiscalização é responsável pela supervisão do processo de preparação e divulgação da informação financeira da Entidade.

Responsabilidades do auditor (1/3)

A nossa responsabilidade consiste em obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais devido a fraude ou erro, e emitir um relatório onde conste a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria executada de acordo com as ISA detetará sempre uma distorção material quando exista. As distorções podem ter origem em fraude ou erro e são consideradas materiais se, isoladas ou conjuntamente, se possa razoavelmente esperar que influenciem decisões económicas dos utilizadores tomadas com base nessas demonstrações financeiras.

Como parte de uma auditoria de acordo com as ISA, fazemos julgamentos profissionais e mantemos ceticismo profissional durante a auditoria e também:

- 1 Identificamos e avaliamos os riscos de distorção material das demonstrações financeiras, devido a fraude ou a erro, concebemos e executamos procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, e obtemos prova de auditoria que seja suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião. O risco de não detetar uma distorção material devido a fraude é maior do que o risco de não detetar uma distorção material devido a erro, dado que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou sobreposição ao controlo interno.
- 2 Obtemos uma compreensão do controlo interno relevante para a auditoria com o objetivo de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não para expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Entidade.

Responsabilidades do auditor (2/3)

- 3 Avaliamos a adequação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pelo órgão de gestão.
- 4 Concluimos sobre a apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade e, com base na prova de auditoria obtida, se existe qualquer incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam suscitar dúvidas significativas sobre a capacidade da Entidade para dar continuidade às suas atividades. Se concluirmos que existe uma incerteza material, devemos chamar a atenção no nosso relatório para as divulgações relacionadas incluídas nas demonstrações financeiras ou, caso essas divulgações não sejam adequadas, modificar a nossa opinião. As nossas conclusões são baseadas na prova de auditoria obtida até à data do nosso relatório. Porém, acontecimentos ou condições futuras podem levar a que a Entidade descontinue as suas atividades.
- 5 Avaliamos a apresentação, estrutura e conteúdo global das demonstrações financeiras, incluindo as divulgações, e se essas demonstrações financeiras representam as transações e acontecimentos subjacentes de forma a atingir uma apresentação apropriada.
- 6 Comunicamos com os encarregados da governação, incluindo o órgão de fiscalização, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e as conclusões significativas da auditoria, incluindo qualquer deficiência significativa de controlo interno identificada durante a auditoria.

Responsabilidades do auditor (3/3)

7

Das matérias que comunicamos aos encarregados da governação, incluindo o órgão de fiscalização, determinamos as que foram as mais importantes na auditoria das demonstrações financeiras do ano corrente e que são as matérias relevantes de auditoria. Descrevemos essas matérias no nosso relatório, exceto quando a lei ou regulamento proibir a sua divulgação pública.

8

Declaramos ao órgão de fiscalização que cumprimos os requisitos éticos relevantes relativos à independência e comunicamos-lhe todos os relacionamentos e outras matérias que possam ser percecionadas como ameaças à nossa independência e, quando aplicável, quais as medidas tomadas para eliminar as ameaças ou quais as salvaguardas aplicadas.

A nossa responsabilidade inclui ainda a verificação da concordância da informação constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras e as verificações previstas nos números 4 e 5 do artigo 451.º do Código das Sociedades Comerciais na matéria de governo societário (g), bem como a verificação de que a demonstração não financeira (h) e o relatório de remunerações foram apresentados (i).

Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares (i)

Sobre o relatório de gestão

Dando cumprimento ao artigo 451.º, n.º 3, al. e) do Código das Sociedades Comerciais, somos de parecer que o relatório de gestão foi preparado de acordo com os requisitos legais e regulamentares aplicáveis em vigor, a informação nele constante é concordante com as demonstrações financeiras auditadas e, tendo em conta o conhecimento e a apreciação sobre a Entidade, não identificámos incorreções materiais. (j) Conforme referido no artigo 451.º, n.º 7 do Código das Sociedades Comerciais, este parecer não é aplicável à demonstração não financeira incluída no relatório de gestão. (l)

Sobre o relatório de governo societário

Dando cumprimento ao artigo 451.º, n.º 4, do Código das Sociedades Comerciais, somos de parecer que o relatório de governo societário inclui os elementos exigíveis à Entidade nos termos do artigo 245.º-A do Código dos Valores Mobiliários, não tendo sido identificadas incorreções materiais na informação divulgada no mesmo, cumprindo o disposto nas alíneas c), d), f), h), i) e m) do n.º 1 do referido artigo. (k)

Sobre a demonstração não financeira

Dando cumprimento ao artigo 451.º, n.º 6, do Código das Sociedades Comerciais, informamos que a Entidade — três redações alternativas:

1

Incluída no relatório de gestão

... incluiu no seu relatório de gestão a demonstração não financeira prevista no artigo 66.º-B do Código das Sociedades Comerciais. (l)

2

Relatório separado, divulgado em conjunto

... preparou um relatório separado do relatório de gestão que inclui a demonstração não financeira, conforme previsto no artigo 66.º-B do CSC, tendo o mesmo sido divulgado juntamente com o relatório de gestão. (m)
(m)

3

Relatório separado, divulgação posterior

... irá preparar um relatório separado do relatório de gestão que inclui a demonstração não financeira, conforme previsto no artigo 66.º-B do CSC, o qual deverá ser publicado no seu sítio na internet no prazo legal. (n)

Sobre o relatório de remunerações

Dando cumprimento ao artigo 245.º-C, n.º 6, do Código dos Valores Mobiliários, informamos que a Entidade — duas redações alternativas:

1

Relatório autónomo

... preparou um relatório sobre remunerações que inclui as informações previstas no n.º 2 do referido artigo.

2

Capítulo do relatório de governo societário

... incluiu, em capítulo autónomo do seu relatório sobre o governo das sociedades, as informações previstas no n.º 2 do referido artigo. (o)

Elementos adicionais do artigo 10.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014

537/2014 (1/2)

Dando cumprimento ao artigo 10.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, e para além das matérias relevantes de auditoria acima indicadas, relatamos ainda o seguinte:

- 1 Fomos nomeados/eleitos auditores da Entidade pela primeira vez na assembleia geral de acionistas realizada em ... para um mandato compreendido entre 202X e 202X. Fomos nomeados/eleitos na assembleia geral de acionistas realizada em ... para um segundo mandato compreendido entre 202X e 202X. (p)
- 2 O órgão de gestão confirmou-nos que não tem conhecimento da ocorrência de qualquer fraude ou suspeita de fraude com efeito material nas demonstrações financeiras. No planeamento e execução da nossa auditoria de acordo com as ISA mantivemos o ceticismo profissional e concebemos procedimentos de auditoria para responder à possibilidade de distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude. Em resultado do nosso trabalho não identificámos qualquer distorção material nas demonstrações financeiras devido a fraude.

Elementos adicionais do artigo 10.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014 (2/2)

3 Confirmamos que a opinião de auditoria que emitimos é consistente com o relatório adicional que preparámos e entregámos ao órgão de fiscalização da Entidade em ... (indicar data).

4 Declaramos que não prestámos quaisquer serviços proibidos nos termos do artigo 77.º, n.º 8, do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e que mantivemos a nossa independência face à Entidade durante a realização da auditoria.

5 Informamos (q) que, para além da auditoria, prestámos à Entidade (r) os seguintes serviços permitidos por lei e regulamentos em vigor:

- Serviço A
- Serviço B

Referências ao modelo (a) a (g)

	REFERÊNCIA
(a)	Denominação da Entidade.
(b)	Os títulos das demonstrações financeiras devem ser os que a Entidade apresenta, em consonância com o referencial contabilístico aplicável.
(c)	Data a que se referem as demonstrações financeiras.
(d)	Quando negativo, acrescentar «negativo».
(e)	Indicar o referencial contabilístico aplicável — por exemplo, «as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) tal como adotadas na União Europeia» ou «os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal para o setor segurador estabelecidos pela Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões». Caso o referencial não corresponda às normas internacionais, identificar o país de origem do referencial aplicado.
(f)	No caso de haver alguma incerteza material a relatar, identificar a incerteza e fazer referência para o relatório de gestão e o anexo às demonstrações financeiras onde a matéria é abordada.
(g)	Aplicável às entidades que sejam obrigadas a elaborar relatório de governo societário nos termos do artigo 245.º-A do Código dos Valores Mobiliários.

Referências ao modelo (h) a (j)

	REFERÊNCIA
(h)	Aplicável a grandes empresas que sejam entidades de interesse público e que à data do encerramento do seu balanço excedam um número médio de 500 trabalhadores durante o exercício anual, nos termos do artigo 66.º-B do CSC. Nos termos do artigo 66.º-B, n.º 11, al. b) do CSC, consideram-se grandes empresas aquelas que excedam pelo menos dois dos três limites definidos no n.º 3 do artigo 9.º, apurados nos termos do artigo 9.º-A, ambos do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho. Porém, nos termos do n.º 7 do artigo 66.º-B do CSC, uma empresa que seja uma filial fica isenta desta obrigação desde que a informação não financeira sobre essa empresa e as respetivas filiais seja incluída no relatório de gestão consolidado.
(i)	Aplicável às sociedades emitentes de ações admitidas à negociação em mercado regulamentado, nos termos do artigo 245.º-C do Código dos Valores Mobiliários.
(j)	No caso de ser emitida uma opinião modificada às demonstrações financeiras, o parecer sobre o relatório de gestão passa a começar por «... exceto quanto aos efeitos (ou possíveis efeitos) da(s) matéria(s) referida(s) na secção “ Bases para a opinião com reservas” ...». No caso de haver incorreções e/ou inconsistências materiais a relatar, o texto termina com «... não identificámos incorreções materiais, exceto quanto ao seguinte: (descrever as incorreções identificadas)».

Referências ao modelo (k) a (r)

	REFERÊNCIA
(k)	No caso de haver incorreções e/ou inconsistências materiais a relatar quanto ao relatório de governo societário, o texto termina com «... cumprindo o disposto nas alíneas c), d), f), h), i) e m) do n.º 1 do referido artigo, exceto quanto ao seguinte: (descrever as incorreções identificadas)».
(l)	Para os casos em que a demonstração não financeira é incluída no relatório de gestão (artigo 66.º-B, n.º 1 do CSC).
(m)	Para os casos em que a demonstração não financeira é publicada em relatório separado, mas divulgada conjuntamente com o relatório de gestão (artigo 66.º-B, n.º 9, al. a) do CSC).
(n)	Para os casos em que a demonstração não financeira é publicada em relatório separado, mas divulgada posteriormente no sítio de internet da Entidade, no prazo máximo de seis meses após o encerramento do exercício, e referida no relatório de gestão (artigo 66.º-B, n.º 9, al. b) do CSC).
(o)	Situação alternativa para os casos em que o relatório sobre as remunerações é substituído por um capítulo no relatório anual de governo societário (artigo 245.º-C, n.º 8 do CVM).
(p)	Quando aplicável.
(q)	Esta informação será: i) omitida na CLC/relatório de auditoria se constar do relatório de gestão ou das demonstrações financeiras, conforme prevê o artigo 10.º, n.º 2, alínea g) do Regulamento; ou ii) precedida da expressão «Adicionalmente ao divulgado no relatório de gestão (e/ou nas demonstrações financeiras) da Entidade, informamos...».
(r)	Nos casos aplicáveis, acrescentar «... e à(s) entidade(s) sob o seu controlo».

Opinião com reservas — ajustamentos ao modelo

- 1 O título da secção «Opinião» é alterado para «Opinião com reservas» e o título da secção «Bases para a opinião» é alterado para «Bases para a opinião com reservas».
- 2 Na secção «Opinião com reservas», o início do segundo parágrafo é substituído por: «Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos (ou possíveis efeitos (ou possíveis efeitos) da matéria referida na secção “Bases para a opinião com reservas”, as demonstrações financeiras apresentam...».
- 3 Na secção «Bases para a opinião com reservas» devem ser descritas as situações que motivam a opinião modificada, antes do parágrafo que começa por «A nossa auditoria foi efetuada de acordo com...». O último parágrafo desta secção é substituído por: «Estamos convictos de que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião com reservas».

Opinião adversa — ajustamentos ao modelo

- 1 O título da secção «Opinião» é alterado para «Opinião adversa» e o título da secção «Bases para a opinião» é alterado para «Bases para a opinião adversa».
- 2 Na secção «Opinião adversa», o início do segundo parágrafo é substituído por: «Em nossa opinião, devido à relevância da(s) matéria(s) referida(s) na secção “Bases para a opinião adversa”, as demonstrações financeiras anexas não apresentam...».
- 3 Na secção «Bases para a opinião adversa» devem ser descritas as situações que motivam a opinião modificada, antes do parágrafo que começa por «A nossa auditoria foi efetuada de acordo com...». O último parágrafo desta secção é substituído por: «Estamos convictos de que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião adversa».

Escusa de opinião — ajustamentos ao modelo (1/2)

- 1 O título da secção «Opinião» é alterado para «Escusa de opinião» e o título da secção «Bases para a opinião» é alterado para «Bases para a escusa de opinião».
- 2 Na secção «Escusa de opinião», o início do primeiro parágrafo é substituído por «Fomos contratados para auditar as demonstrações financeiras...», e o segundo parágrafo é substituído por: «Não emitimos uma opinião sobre as demonstrações financeiras anexas. Devido à relevância da(s) matéria(s) referida(s) na secção “Bases para a escusa de opinião”, não obtivemos prova de auditoria suficiente e apropriada que nos proporcionasse uma base para emitirmos uma opinião sobre as demonstrações financeiras anexas».
- 3 Na secção «Bases para a escusa de opinião» devem ser descritas as situações que motivaram a escusa de opinião, e os dois parágrafos que constam do modelo devem ser eliminados.

Escusa de opinião — ajustamentos ao modelo (2/2)

Na secção «Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras» devem ser eliminados os parágrafos que constam no modelo e substituídos pelos seguintes:

«A nossa responsabilidade é executar uma auditoria sobre as demonstrações financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) e demais normas e orientações técnicas e éticas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Contudo, devido à(s) matéria(s) descrita(s) na secção “Bases para a escusa de opinião”, não obtivemos prova suficiente e apropriada para proporcionar uma base para uma opinião de auditoria sobre estas demonstrações financeiras.

Somos independentes da Entidade nos termos da lei e cumprimos os demais requisitos éticos nos termos do código de ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.»

Outras alterações à certificação legal das contas

A estrutura do relatório pode ainda ser alterada pelas seguintes razões:

1

Inclusão de parágrafo de ênfase

Nos termos da ISA 706, para chamar a atenção para matéria devidamente apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras.

2

Prestação de informação adicional de acordo com uma ISA

Sempre que uma norma específica exija exija comunicação adicional no relatório do relatório do auditor.

3

Inclusão de parecer sobre o relatório de governo societário

Quando a entidade esteja obrigada a elaborar relatório de governo societário nos termos do artigo 245.º-A do CVM.

No caso específico das ênfases, esta secção deve, a seguir ao texto das ênfases, terminar com a expressão: «A nossa opinião não é modificada em relação a esta(s) matéria(s)».

Exemplos de matérias relevantes

Extratos de relatórios e contas publicados pelas entidades em 2017.

Reconhecimento do rédito

RISCO

A Empresa CTT encontra-se cotada em bolsa, sendo que as ISA presumem que existe um risco de fraude acrescido associado ao rédito quando existe uma pressão sobre a gestão em atingir resultados estimados.

Adicionalmente, os CTT atuam em diferentes áreas de negócio (Correio e Serviços Financeiros), sendo as políticas de reconhecimento do rédito distintas para cada uma delas, conforme referido nas notas 2.22 e 40.

RESPOSTA DO AUDITOR

Entre outros, efetuámos os seguintes procedimentos de auditoria:

- Testámos a operacionalidade dos controlos relacionados com o processo de reconhecimento do rédito;
- Efetuámos testes de detalhe às transações (por amostragem), nomeadamente quanto ao momento do reconhecimento do rédito;
- Efetuámos ainda procedimentos substantivos analíticos e testes às journal entries por forma a identificar e testar o risco de fraude e de eventual derrogação aos controlos implementados; e
- Avaliámos a adequação das divulgações da Entidade relativamente ao reconhecimento do rédito, tendo em conta o referencial contabilístico aplicável.

Extrato de relatório e contas publicado em 2017.

Benefícios aos empregados

RISCO

As responsabilidades com cuidados de saúde pós-emprego, outros benefícios de longo prazo a empregados e aos órgãos sociais envolvem um significativo grau de julgamento na definição dos pressupostos de longo prazo, que poderão resultar em variações significativas nos montantes registados nas demonstrações financeiras, conforme referido nas notas 2.19, 2.28 e 32.

RESPOSTA DO AUDITOR

Entre os procedimentos de auditoria realizados, destacamos:

- Avaliámos a razoabilidade dos pressupostos e estimativas assumidas no cálculo atuarial e a metodologia de cálculo da responsabilidade;
- Comparámos igualmente a informação prestada pela gestão ao atuário independente para a realização do cálculo da responsabilidade;
- Avaliámos a competência, independência e integridade do atuário contratado pela gestão; e
- Avaliámos a adequação das divulgações da Entidade relativamente aos benefícios de empregados, incluindo as análises de sensibilidade, tendo em conta o referencial contabilístico aplicável.

Extrato de relatório e contas publicado em 2017.

Imparidade de inventários

DESCRIÇÃO DOS RISCOS

Em 31 de dezembro de 2016, os inventários ascendem a 35 141 milhares de euros, líquidos de perdas por imparidade de 8 402 milhares de euros.

A imparidade de inventários foi considerada uma matéria relevante porque a sua determinação está sujeita a incertezas relacionadas com alterações nos gostos dos clientes e com o ritmo de introdução de novas linhas de produção.

Por outro lado, a relação dos inventários com o volume de vendas deve ter em conta a necessidade de manter inventários para assegurar aos clientes a disponibilidade de peças de coleções mais antigas.

SÍNTESE DA RESPOSTA

Executámos procedimentos de auditoria específicos para avaliar a eficácia operacional dos controlos identificados como relevantes para a monitorização das perdas por imparidade de inventários, incluindo a antiguidade dos inventários. Avaliámos a integração dos sistemas de controlo de produção e inventários nos sistemas de gestão financeira.

Adicionalmente, realizámos os seguintes procedimentos substantivos:

- Assistimos às contagens físicas dos inventários em todas as subsidiárias e geografias relevantes, com foco na identificação de indicadores de imparidade por obsolescência ou dano;
- Testámos os pressupostos subjacentes à quantificação das perdas por imparidade, à luz da informação disponível sobre rotação dos inventários, inventários obsoletos, consumo/vendas nos últimos 24 meses e valores esperados de realização, tendo em conta as tabelas de preços em vigor;
- Indagámos os responsáveis operacionais no sentido de obter evidência corroborativa; e
- Avaliámos a consistência dos critérios utilizados face aos exercícios anteriores.

Também aferimos sobre a adequabilidade das divulgações aplicáveis (IAS 2), incluídas nas notas 2.10 e 15 das notas às demonstrações financeiras.

Valorização de imóveis ao justo valor

DESCRIÇÃO DOS RISCOS

As propriedades de investimento e os terrenos e edifícios são mensurados ao justo valor (29 993 (29 993 milhares de euros e 51 261 milhares de euros, respetivamente), determinado com base em base em avaliações realizadas por entidades independentes com referência a 31 de dezembro de 2016.

A valorização destas rubricas foi considerada uma matéria relevante porque o montante escriturado destes ativos é muito relevante no total do ativo do Grupo e porque representa uma área de julgamento significativo.

Tal como divulgado nas notas 8 e 12 das notas às demonstrações financeiras, foram contratadas avaliações a peritos independentes.

SÍNTESE DA RESPOSTA

Executámos procedimentos de auditoria destinados a concluir sobre a valorização das propriedades de investimento e dos terrenos e edifícios, dos quais destacamos:

- Avaliámos a objetividade, independência e competência dos avaliadores externos, tendo por base os seus registos na CMVM e as suas credenciais;
- Avaliámos a conformidade da informação relativa aos bens, utilizada como base nas avaliações independentes, com os registos contabilísticos;
- Com o apoio de especialistas em avaliações de imóveis, comparámos os pressupostos utilizados pelos peritos independentes com as práticas de mercado e avaliámos os pressupostos financeiros subjacentes aos métodos apresentados;
- Reunimos com o avaliador dos imóveis para discutir as suas conclusões e endereçar os riscos e observações relevantes de auditoria, as quais mereceram resposta adequada.

Também confirmámos a correção das divulgações associadas à valorização dos ativos fixos tangíveis e propriedades de investimento, incluídas nas notas 2.15, 3d), 8 e 12, em conformidade com a IAS 16 e a IAS 40.

Reconhecimento do rédito

RISCO

O rédito resultante dos serviços prestados pela Entidade ascendeu a 239 243 464 euros, conforme nota 31. Esse rédito é proveniente, essencialmente, da venda dos bilhetes de passageiros.

Do elevado número de registos do sistema da bilhética e da sua integração na contabilidade, apesar do automatismo informático, resultará risco de reconhecimento do rédito, pelo que foi considerado matéria relevante de auditoria.

O rédito é uma rubrica à qual se associa o risco de fraude (ISA 240).

RESPOSTA DO AUDITOR

Os nossos procedimentos relativos a esta matéria incluem, entre outros:

- i) Levantamento exaustivo do ciclo da receita;
- ii) Identificação dos controlos existentes no ciclo da receita;
- iii) Teste aos controlos identificados de integração da receita, resultantes do processo da bilhética.

Ideias a reter

1

A conclusão é uma fase própria

A revisão global, os acontecimentos subsequentes, a declaração do órgão de gestão e a revisão de controlo de qualidade antecedem — e condicionam — a data do relatório.

2

A opinião tem duas formas

Não modificada, quando as DF estão preparadas de acordo com o referencial aplicável; modificada, quando há distorção material ou falta de prova suficiente e apropriada.

3

Material ≠ profundo

É o cruzamento entre a natureza da matéria e a profundidade dos seus efeitos que determina se há reserva, opinião adversa ou escusa de opinião.

4

Ênfases não modificam a opinião

Chamam a atenção para matérias devidamente divulgadas; nunca substituem uma opinião modificada nem as divulgações que competem à entidade.

5

As MRA acrescentam informação

Obrigatórias nas entidades cotadas, descrevem as matérias de maior importância, porque o foram e como foram tratadas — sem constituir opinião separada.

6

As EIP têm requisitos acrescidos

Elementos adicionais do artigo 10.º na CLC e relatório adicional do artigo 11.º ao órgão de fiscalização, nos termos do Regulamento (UE) n.º 537/2014.

Conclusão e relato de auditoria

Capítulos 6 e 7 · Auditoria · Pedro Roque