

ISA 705 - Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente

(Aplicável a auditorias de demonstrações financeiras de períodos com início em ou após 31 de Dezembro de 2009)

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 705, "Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente", deve ser lida em conjunção com a ISA 200, "Objectivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria em conformidade 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 emitir um relatório apropriado nas circunstâncias em que, ao formar uma opinião de acordo com a ISA 700 [1], o auditor conclui que é necessária uma modificação na sua opinião sobre as demonstrações financeiras.

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

Tipos de Opinião Modificada

2. Esta ISA estabelece três tipos de opinião modificada, nomeadamente uma opinião com reservas, uma opinião adversa e uma escusa de opinião. A decisão sobre qual o tipo apropriado de opinião depende:
 - (a) Da natureza da matéria que dá origem à modificação, isto é, se as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas ou, no caso de uma incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada, podem estar materialmente distorcidas; e
 - (b) Do julgamento do auditor acerca da profundidade dos efeitos ou possíveis efeitos da matéria sobre as demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafo A1)

Data de Entrada em vigor

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

Objectivo

4. O objectivo do auditor é expressar claramente uma opinião apropriadamente modificada sobre as demonstrações financeiras, necessária quando:

- (a) O auditor concluir, baseado na prova de auditoria obtida, que as demonstrações financeiras como um todo não estão isentas de distorção material; ou
- (b) O auditor não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material.

Definições

5. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:

- (a) Profundo ? Termo usado, no contexto de distorções, para descrever os efeitos ou os possíveis efeitos de distorções nas demonstrações financeiras, se existirem, que não sejam detectadas devido à incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada. Os efeitos profundos nas demonstrações financeiras são os que, no julgamento do auditor:
 - (i) Não estão confinados a elementos, contas ou itens específicos das demonstrações financeiras;
 - (ii) Se confinados, representam ou podem representar uma parte substancial das demonstrações financeiras; ou
 - (iii) Em relação a divulgações, são fundamentais para a compreensão das demonstrações financeiras pelos utentes.
- (b) Opinião modificada ? Uma opinião com reservas, uma opinião adversa ou uma escusa de opinião.

Requisitos

Circunstâncias Em que é Exigida uma Modificação à Opinião do Auditor

6. O auditor deve modificar a opinião no seu relatório quando:

- (a) Concluir, baseado na prova de auditoria obtida, que as demonstrações financeiras como um todo não estão isentas de distorção material; ou (Ref: Parágrafos A2-A7)
- (b) Não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material (Ref: Parágrafos A8-A12).

Determinar o Tipo de Modificação à Opinião do Auditor

Opinião com Reservas

7. O auditor deve expressar uma opinião com reservas quando:

- (a) 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; ou
- (b) Não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para basear a sua opinião, mas concluir que os possíveis efeitos sobre as demonstrações financeiras das distorções por detectar, se existirem, podem ser materiais mas não profundos.

Opinião Adversa

8. 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.

Escusa de Opinião

9. O auditor deve emitir uma escusa de opinião quando não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para basear a sua opinião e concluir que os possíveis efeitos das distorções por detectar, se existirem, podem ser não só materiais como profundos.
10. O auditor deve emitir uma escusa de opinião quando, em circunstâncias extremamente raras que envolvam múltiplas incertezas, concluir que, não obstante ter obtido prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante a cada uma das incertezas individuais, não é possível formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras devido à potencial interacção entre essas incertezas e ao seu possível efeito acumulado nas demonstrações financeiras.

Consequência da Incapacidade para Obter Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada Devido a uma Limitação Imposta pela Gerência após o Auditor Ter Aceite o Trabalho

11. Se, após aceitar o trabalho, o auditor tomar conhecimento que a gerência impôs uma limitação ao âmbito da auditoria que considera que irá provavelmente resultar na necessidade de expressar uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, deve pedir à gerência que elimine a limitação.
12. Se a gerência recusar eliminar a limitação referida no parágrafo 11, o auditor deve comunicar a matéria aos encarregados da governação, salvo se todos eles estiverem envolvidos na gestão da entidade[1], e determinar se é possível executar procedimentos alternativos para obter prova de auditoria suficiente e apropriada.
13. Se o auditor não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada, deve determinar as implicações do seguinte modo:
- (a) Se o auditor concluir que os possíveis efeitos nas demonstrações financeiras das distorções por detectar, se existirem, podem ser materiais mas não profundos, deve emitir uma opinião com reservas; ou
 - (b) Se o auditor concluir que os possíveis efeitos nas demonstrações financeiras de distorções por detectar, se existirem, podem ser não só materiais como profundos, de tal forma que uma opinião com reservas não seria adequada para reflectir a gravidade da situação, deve:
 - (i) Renunciar à auditoria, quando praticável e possível segundo a lei ou regulamento aplicável; ou (Ref: Parágrafos A13-A14)
 - (ii) Se a renúncia à auditoria antes de emitir o relatório do auditor não for praticável ou possível, emitir uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras.
14. Se o auditor renunciar de acordo com o parágrafo 13(b)(i), antes da renúncia deve comunicar aos encarregados da governação quaisquer matérias respeitantes a distorções identificadas durante a auditoria que teriam dado origem a uma modificação da opinião. (Ref: Parágrafo A15)

Outras Considerações Relativas a uma Opinião Adversa ou a uma Escusa de Opinião

15. Quando o auditor considerar necessário expressar uma opinião adversa ou emitir uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras como um todo, o relatório do auditor não deve também incluir qualquer opinião não modificada com respeito ao mesmo referencial de relato financeiro sobre uma única demonstração financeira ou sobre um ou mais elementos, contas ou itens

específicos de uma demonstração financeira. Incluir uma tal opinião não modificada no mesmo relatório[2] nestas circunstâncias seria contraditório com a opinião adversa ou a escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras como um todo. (Ref: Parágrafo A16)

[1] ISA 260, "Comunicação com os Encarregados da Governação", parágrafo 13.

[2] A ISA 805, "Considerações Especiais ? Auditorias de Demonstrações Financeiras Isoladas e de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira", aborda as circunstâncias em que um auditor é contratado para expressar uma opinião separada sobre um ou mais elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração financeira.

Forma e Conteúdo do Relatório do Auditor Quando a Opinião é Modificada

Parágrafo Relativo às Bases para a Modificação

16. Quando o auditor modifica a opinião sobre as demonstrações financeiras, deve, além dos elementos específicos exigidos pela ISA 700, incluir um parágrafo no seu relatório que dê uma descrição da matéria que dá origem à modificação. O auditor deve colocar este parágrafo imediatamente antes do parágrafo da opinião e usar o título "Bases para a Opinião com Reservas", "Bases para a Opinião Adversa" ou "Bases para a Escusa de Opinião", conforme apropriado. (Ref: Parágrafo A17)
17. Se existir uma distorção material das demonstrações financeiras que se relacione com quantias específicas nas demonstrações financeiras (incluindo divulgações quantitativas), o auditor deve incluir no parágrafo das bases para a modificação uma descrição e quantificação dos efeitos financeiros da distorção, salvo se impraticável. Caso não seja praticável quantificar os efeitos financeiros da distorção, o auditor deve declará-lo nas bases para a modificação da opinião. (Ref: Parágrafo A18)
18. Se existir uma distorção material das demonstrações financeiras relacionada com divulgações narrativas, o auditor deve incluir no parágrafo das bases para a modificação uma explicação da forma como as divulgações estão distorcidas.
19. Se existir uma distorção material das demonstrações financeiras relacionada com a não divulgação de informação que se exige que seja divulgada, o auditor deve:
 - (a) Discutir a não divulgação com os encarregados da governação;
 - (b) Descrever no parágrafo das bases para a modificação a natureza da informação omitida; e
 - (c) Salvo se proibido por lei ou regulamento, incluir as divulgações omitidas, desde que seja praticável fazê-lo e o auditor tenha obtido prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da informação omitida. (Ref: Parágrafo A19)
20. Se a modificação resultar da incapacidade para obter prova de auditoria suficiente e apropriada, o auditor deve incluir no parágrafo das bases para a modificação as razões dessa incapacidade.
21. Mesmo que o auditor tenha expressado uma opinião adversa ou uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, deve descrever no parágrafo das bases para a modificação as razões relativas a quaisquer outras matérias de que tem conhecimento que teriam exigido uma modificação à opinião, bem como os respectivos efeitos. (Ref: Parágrafo A20)

Parágrafo da Opinião

22. Quando o auditor modificar a opinião de auditoria, deve usar o título "Opinião com Reservas", "Opinião Adversa", ou "Escusa de Opinião", conforme apropriado, para o parágrafo da opinião. (Ref: Parágrafos A21, A23-A24)

23. Quando o auditor expressar uma opinião com reservas devido a uma distorção material das demonstrações financeiras, deve declarar no parágrafo de opinião que, na sua opinião, excepto quanto aos efeitos da(s) matéria(s) descrita(s) no parágrafo "Bases para a Opinião com Reservas":

- (a) As demonstrações financeiras apresentam de forma apropriada (ou dão uma imagem verdadeira e apropriada) de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, quando relatar de acordo com um referencial de apresentação apropriada; ou
- (b) As demonstrações financeiras foram preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, quando relatar de acordo com um referencial de cumprimento.

Quando a modificação decorrer de uma incapacidade para obter prova de auditoria suficiente e apropriada, o auditor deve usar a frase correspondente, "excepto quanto aos possíveis efeitos da(s) matéria(s) ...", para a opinião modificada. (Ref: Parágrafo A22)

24. Quando o auditor expressar uma opinião adversa deve declarar no parágrafo de opinião que, devido à importância da(s) matéria(s) descrita(s) no parágrafo "Bases para a Opinião Adversa":

- (a) As demonstrações financeiras não apresentam de forma apropriada (ou não dão uma imagem verdadeira e apropriada) de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, quando relatar de acordo com um referencial de apresentação apropriada; ou
- (b) As demonstrações financeiras não foram preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, quando relatar de acordo com um referencial de cumprimento.

25. Quando o auditor emitir uma escusa de opinião devido a uma incapacidade para obter prova de auditoria suficiente e apropriada, deve declarar no parágrafo de opinião que:

- (a) Devido à importância da(s) matéria(s) descrita(s) no parágrafo "Bases para a Escusa de Opinião", o auditor não foi capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base para uma opinião de auditoria; e, conseqüentemente,
- (b) O auditor não expressa uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

Descrição da Responsabilidade do Auditor Quando Expressa uma Opinião com Reservas ou uma Opinião Adversa

26. Quando o auditor expressar uma opinião com reservas ou uma opinião adversa, deve ajustar a descrição da sua responsabilidade para dizer que o auditor acredita que a prova de auditoria que obteve é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a opinião de auditoria modificada.

Descrição da Responsabilidade do Auditor Quando Emite uma Escusa de Opinião

27. Quando o auditor emitir uma escusa de opinião devido à incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada, deve ajustar o parágrafo introdutório do seu relatório para declarar que foi contratado para auditar as demonstrações financeiras. O auditor deve também ajustar a descrição da sua responsabilidade e a descrição do âmbito da auditoria para dizer apenas o seguinte: "A nossa responsabilidade é expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras baseada na condução da auditoria em conformidade com as Normas Internacionais de Auditoria. Devido à(s) matéria(s) descrita(s) no parágrafo "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".

Comunicação com os Encarregados da Governação

28. Quando o auditor tiver a intenção de modificar a opinião no seu relatório, deve comunicar aos encarregados da governação as circunstâncias que conduziram à modificação prevista e a redacção proposta da modificação. (Ref: Parágrafo A25)

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Tipos de Opinião Modificada

- A1. A tabela abaixo ilustra a forma como o julgamento do auditor acerca da natureza da matéria que dá origem às modificações e da profundidade dos seus efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações financeiras afecta o tipo de opinião a ser expressa.

<i>Natureza da Matéria que Dá Origem à Modificação</i>	<i>Julgamento do Auditor acerca da Profundidade dos Efeitos ou Possíveis Efeitos sobre as Demonstrações Financeiras</i>	
	<i>Material mas Não Profunda</i>	<i>Material e Profunda</i>
As demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas	Opinião com reservas	Opinião adversa
Incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada	Opinião com reservas	Escusa de opinião

Natureza das Distorções Materiais

- A2. A ISA 700 exige que o auditor, para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, conclua se foi obtida segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material[1]. Esta conclusão toma em conta a avaliação feita pelo auditor das distorções por corrigir, se existirem, nas demonstrações financeiras, de acordo com a ISA 450[2].
- A3. A ISA 450 define uma distorção como uma 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 de relato financeiro aplicável. Consequentemente, uma distorção material das demonstrações financeiras pode ocorrer em relação:
- (a) À apropriação das políticas contabilísticas seleccionadas;
 - (b) À aplicação das políticas contabilísticas seleccionadas; ou
 - (c) À apropriação ou adequação das divulgações nas demonstrações financeiras.

Apropriação das Políticas Contabilísticas Seleccionadas

- A4. Em relação à apropriação das políticas contabilísticas que a gerência seleccionou, as distorções materiais das demonstrações financeiras podem surgir quando:

- (a) As políticas contabilísticas seleccionadas não são consistentes com o referencial de relato financeiro aplicável; ou
- (b) As demonstrações financeiras, incluindo as respectivas notas, não representam as transacções e acontecimentos subjacentes de uma maneira que atinja uma apresentação apropriada.

A5. Os referenciais de relato financeiro contêm muitas vezes requisitos para a contabilização e divulgação de alterações de políticas contabilísticas. Quando a entidade alterar a sua selecção de políticas contabilísticas significativas, pode existir uma distorção material das demonstrações financeiras quando a entidade não tiver cumprido estes requisitos.

Aplicação das Políticas Contabilísticas Seleccionadas

A6. Em relação à aplicação das políticas contabilísticas seleccionadas, podem surgir distorções materiais:

- (a) Quando a gerência não tiver aplicado as políticas contabilísticas seleccionadas de uma forma consistente com o referencial de relato financeiro, nomeadamente quando a gerência não aplicar as políticas contabilísticas seleccionadas de forma consistente entre períodos ou a transacções e acontecimentos similares (consistência na aplicação); ou
- (b) Devido ao método de aplicação das políticas contabilísticas seleccionadas (por exemplo devido a um erro de aplicação não intencional).

Apropriação ou Adequação das Divulgações nas Demonstrações Financeiras

A7. Em relação à apropriação ou adequação das divulgações nas demonstrações financeiras, as distorções materiais das demonstrações financeiras podem surgir quando:

- (a) As demonstrações financeiras não incluem todas as divulgações exigidas pelo referencial de relato financeiro aplicável;
- (b) As divulgações nas demonstrações financeiras não estão apresentadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável;
- (c) As demonstrações financeiras não proporcionam as divulgações necessárias para atingir uma apresentação apropriada.

[1] ISA 700, parágrafo 11.

[2] ISA 450, "Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria", parágrafo 4(a).

Natureza de uma Incapacidade para Obter Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada

A8. A incapacidade do auditor para obter prova de auditoria suficiente e apropriada (também referida como uma limitação do âmbito da auditoria) pode surgir devido a:

- (a) Circunstâncias fora do controlo da entidade;
- (b) Circunstâncias relacionadas com a natureza ou oportunidade do trabalho do auditor; ou
- (c) Limitações impostas pela gerência.

A9. Uma incapacidade para executar um procedimento específico não constitui uma limitação do âmbito da auditoria se o auditor conseguir obter prova de auditoria suficiente e apropriada através de procedimentos alternativos. Se tal não for possível, aplicam-se os requisitos dos parágrafos 7(b) e 10 conforme apropriado. As limitações impostas pela gerência podem ter outras implicações para a

auditoria, nomeadamente para a avaliação pelo auditor dos riscos de fraude e a consideração sobre a continuação do trabalho.

A10. Exemplos de circunstâncias fora do controlo da entidade são situações em que:

- Os registos contabilísticos da entidade foram destruídos.
- Os registos contabilísticos de um componente significativo foram apreendidos indefinidamente por autoridades governamentais.

A11. Exemplos de circunstâncias relacionadas com a natureza ou oportunidade do trabalho do auditor são situações em que:

- Se exige que a entidade use o método da equivalência patrimonial para uma entidade associada e o auditor não é capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da informação financeira mais recente para avaliar se o método da equivalência patrimonial foi adequadamente aplicado.
- A data da designação do auditor é tal que não lhe permitiu observar a contagem dos inventários físicos.
- O auditor determina que a execução exclusiva de procedimentos substantivos não é suficiente, mas os controlos da entidade não são eficazes.

A12. Exemplos de uma incapacidade para obter prova de auditoria suficiente e apropriada decorrente de uma limitação do âmbito da auditoria imposta pela gerência são situações em que:

- A gerência não permite que o auditor observe a contagem dos inventários físicos.
- A gerência não permite que o auditor peça confirmações externas de saldos de contas específicas.

Consequência da Incapacidade para Obter Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada Devido a uma Limitação Imposta pela Gerência após o Auditor Ter Aceite o Trabalho

A13. A exequibilidade da renúncia à auditoria pode depender da fase de conclusão do trabalho no momento em que a gerência impõe a limitação de âmbito. Se o auditor já tiver completado substancialmente a auditoria pode, antes de renunciar, decidir completar a auditoria na medida do possível, emitir uma escusa de opinião e explicar a limitação de âmbito no parágrafo "Bases para a Escusa de Opinião".

A14. Em determinadas circunstâncias, a renúncia à auditoria pode não ser possível se a lei ou regulamento exigirem que o auditor continue o trabalho de auditoria. Tal pode ser o caso de um auditor designado para auditar as demonstrações financeiras de entidades do sector público. Pode também ser o caso de jurisdições onde o auditor é designado para auditar demonstrações financeiras que cubram um período especificado ou é designado para um período específico, ficando proibido de renunciar antes da conclusão da auditoria dessas demonstrações financeiras ou antes do período terminar, respectivamente. O auditor pode também considerar necessário incluir um parágrafo de Outras Matérias no seu relatório[1].

A15. Quando o auditor concluir que é necessário renunciar à auditoria devido a uma limitação do seu âmbito, pode existir um requisito profissional, legal ou regulamentar para o auditor comunicar as matérias relativas à renúncia do trabalho aos reguladores ou aos proprietários da entidade.

[1] ISA 706, "Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente", parágrafo A5.

Outras Considerações Relativas a uma Opinião Adversa ou uma Escusa de Opinião

A16. Apresentam-se em seguida exemplos de circunstâncias de relato que não contradiriam a opinião adversa ou a escusa de opinião do auditor:

- A expressão de uma opinião não modificada sobre demonstrações financeiras preparadas segundo um dado referencial de relato financeiro e, dentro do mesmo relatório, a expressão de uma opinião adversa sobre as mesmas demonstrações financeiras segundo um referencial diferente[1].
- A expressão de uma escusa de opinião respeitante aos resultados de operações, bem como dos fluxos de caixa, quando relevante, e de uma opinião não modificada respeitante à posição financeira (ver a ISA 510[2]). Neste caso, o auditor não expressou uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras como um todo.

[1] Para uma descrição desta circunstância, ver o parágrafo A32 da ISA 700.

[2] ISA 510, "Trabalhos de Auditoria Iniciais ? Saldos de Abertura", parágrafo 10.

Forma e Conteúdo do Relatório do Auditor Quando a Opinião é Modificada

Parágrafo de Bases para a Modificação (Ref: Parágrafos 16-17, 19, 21)

A17. A consistência no relatório do auditor ajuda a promover a sua compreensão pelos utentes e a identificar circunstâncias não usuais quando estas ocorrerem. Consequentemente, embora a uniformidade na redacção de uma opinião modificada e na descrição das bases para a modificação possa não ser possível, é desejável que haja consistência tanto na forma como no conteúdo do relatório do auditor.

A18. Um exemplo dos efeitos financeiros de distorções materiais que o auditor pode descrever no parágrafo de bases para a modificação é a quantificação dos efeitos no imposto sobre o rendimento, no resultado antes de impostos, no resultado líquido e no capital próprio se o inventário estiver sobreavaliado.

A19. Divulgar a informação omitida no parágrafo de bases para a modificação não será praticável se:

- (a) As divulgações não foram preparadas pela gerência ou as divulgações não estão disponíveis para o auditor por qualquer razão; ou
- (b) No julgamento do auditor, as divulgações seriam excessivamente volumosas em relação ao seu relatório.

A20. Uma opinião adversa ou uma escusa de opinião relativa a uma matéria específica descrita no parágrafo das bases para modificação não justifica a omissão da descrição de outras matérias identificadas que de outra forma exigiriam uma modificação da opinião do auditor. Nestes casos, a divulgação destas outras matérias de que o auditor tem conhecimento pode ser relevante para os utentes das demonstrações financeiras.

Parágrafo da Opinião (Ref: Parágrafos 22-23)

- A21. A inclusão deste título de parágrafo torna claro para o utente que a opinião do auditor está modificada e indica o tipo de modificação.
- A22. Quando o auditor expressa uma opinião com reservas, não é apropriado usar frases como "tendo em conta a explicação dada" ou "sem prejuízo de" no parágrafo da opinião, dado que estas não são suficientemente claras ou persuasivas.

Exemplos Ilustrativos de Relatórios do Auditor

- A23. Os exemplos 1 e 2 do Apêndice contêm relatórios do auditor com opinião com reservas e opinião adversa, respectivamente, dado que as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas.
- A24. O exemplo 3 do Apêndice contém um relatório do auditor com uma opinião com reservas porque o auditor não é capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada. O exemplo 4 contém uma escusa de opinião devido a uma incapacidade para obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de um elemento isolado das demonstrações financeiras. O exemplo 5 contém uma escusa de opinião devido a uma incapacidade para obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de múltiplos elementos das demonstrações financeiras. Nos últimos dois casos, os possíveis efeitos nas demonstrações financeiras das incapacidades são não só materiais como profundos.

Comunicação com os Encarregados da Governação

- A25. Comunicar com os encarregados da governação no que respeita às circunstâncias que conduzem a uma modificação esperada na opinião do auditor e na proposta de redacção da modificação possibilita que:
- (a) O auditor informe os encarregados da governação da(s) modificação(ões) esperada(s) e das razões (ou circunstâncias) que a(s) justificam;
 - (b) O auditor procure o acordo dos encarregados da governação a respeito dos factos da(s) matérias(s) que dá(ão) origem à(s) modificação(ões) esperada(s) ou confirme as matérias em que exista desacordo com a gerência; e
 - (c) Os encarregados da governação tenham uma oportunidade, quando apropriado, de facultar ao auditor mais informações e explicações sobre a(s) matéria(s) que origina(m) a(s) modificação(ões) esperada(s).

Apêndice: Exemplos de Relatórios do Auditor com Modificações à Opinião

(Ref: Parágrafos A23-A24)

Exemplos de Relatórios do Auditor com Modificações à Opinião

- Exemplo 1: Um relatório do auditor que contém uma opinião com reservas devido a uma distorção material das demonstrações financeiras.
- Exemplo 2: Um relatório do auditor que contém uma opinião adversa devido a uma distorção material das demonstrações financeiras.
- Exemplo 3: Um relatório do auditor que contém uma opinião com reservas devido à incapacidade do auditor para obter prova de auditoria suficiente e apropriada.

- Exemplo 4: Um relatório do auditor que contém uma escusa de opinião devido à incapacidade do auditor para obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de um elemento isolado das demonstrações financeiras.
- Exemplo 5: Um relatório do auditor que contém uma escusa de opinião devido à incapacidade do auditor para obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de múltiplos elementos das demonstrações financeiras.

Exemplo 1:

As circunstâncias incluem:

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras com finalidade geral preparadas pela gerência da entidade em conformidade com as Normas Internacionais de Relato Financeiro.**
- **Os termos do trabalho de auditoria descrevem a responsabilidade da gerência pelas demonstrações financeiras constante da ISA 210[1].**
- **Os inventários estão distorcidos. A distorção é considerada material mas não profunda para as demonstrações financeiras.**
- **Além da auditoria às demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.**

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

[Destinatário Apropriado]

Relatório sobre as Demonstrações Financeiras[2]

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 Gerência[3] pelas Demonstrações Financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação apropriada destas demonstrações financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro[4] e pelo controlo interno que considere 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 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[5] 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[6]. 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 com reservas.

Bases para a Opinião com Reservas

Os inventários da sociedade estão registados no balanço 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 Normas Internacionais de Relato Financeiro. 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 de vendas teria sido aumentado em xxx e o imposto sobre o rendimento, o resultado líquido e capital próprio seriam reduzidos em xxx, xxx e xxx, respectivamente.

Opinião com Reservas

Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos da matéria descrita no parágrafo "Bases para a Opinião com Reservas", 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 irá variar em função da natureza das outras responsabilidades de relato do auditor]

[Assinatura do auditor]

[Data do relatório do auditor]

[Domicílio do auditor]

Exemplo 2:

As circunstâncias incluem:

- **Auditoria de demonstrações financeiras consolidadas com finalidade geral preparadas pela gerência da empresa-mãe em conformidade com as Normas Internacionais de Relato Financeiro.**
- **Os termos do trabalho de auditoria descrevem a responsabilidade da gerência pelas demonstrações financeiras constante da ISA 210.**
- **As demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas devido à não consolidação de uma subsidiária. Considera-se que a distorção material é profunda para as demonstrações financeiras. Os efeitos da distorção sobre as demonstrações financeiras não foram determinados porque não foi praticável fazê-lo.**
- **Além da auditoria às demonstrações financeiras consolidadas, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.**

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

[Destinatário Adequado]

Relatório sobre as Demonstrações Financeiras Consolidadas[7]

Auditamos 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 consolidada dos resultados, a demonstração consolidada de alterações no capital próprio e a demonstração consolidada dos fluxos de caixa relativas ao exercício findo naquela data, bem como um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa.

Responsabilidade da Gerência[8] pelas Demonstrações Financeiras Consolidadas

A gerência é responsável pela preparação e apresentação adequada destas demonstrações financeiras consolidadas em conformidade com as Normas Internacionais de Relatório Financeiro[9] e pelo controlo interno que considere 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 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 adequada[10] de demonstrações financeiras consolidadas pela entidade a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam adequados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da entidade[11]. Uma auditoria inclui também avaliar a adequação 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 adequada para proporcionar uma base para a nossa opinião adversa.

Bases para a Opinião Adversa

Conforme explicado na Nota X, a sociedade não consolidou as demonstrações financeiras da subsidiária XYZ que adquiriu durante 20X1 porque ainda não foi capaz de determinar os justos valores de alguns activos e passivos materiais da subsidiária à data de aquisição. Este investimento encontra-se por isso contabilizado numa base de custo. De acordo com as Normas Internacionais de Relatório Financeiro, a subsidiária devia ter sido consolidada, porque é controlada pela sociedade. Caso a subsidiária XYZ tivesse sido consolidada, muitos elementos das demonstrações financeiras anexas teriam sido materialmente afectados. Os efeitos da não consolidação nas demonstrações financeiras consolidadas não foram determinados.

Opinião Adversa

Em nossa opinião, devido à importância da matéria descrita no parágrafo "Bases para a Opinião Adversa", as demonstrações financeiras consolidadas não apresentam de forma adequada a [ou "não dão uma

imagem verdadeira e apropriada da"] posição financeira da Sociedade ABC e suas subsidiárias em 31 de Dezembro de 20X1 e o [ou "do"] seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao exercício findo nessa 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 irá variar em função da natureza das outras responsabilidades de relato do auditor]

[Assinatura do auditor]

[Data do relatório do auditor]

[Domicílio do auditor]

Exemplo 3:

As circunstâncias incluem:

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras com finalidade geral preparadas pela gerência da entidade em conformidade com as Normas Internacionais de Relato Financeiro.**
- **Os termos do trabalho de auditoria descrevem a responsabilidade da gerência pelas demonstrações financeiras constante da ISA 210.**
- **O auditor não foi capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante a um investimento numa afiliada estrangeira. Os possíveis efeitos da incapacidade em obter prova de auditoria suficiente e apropriada são considerados materiais mas não profundos para as demonstrações financeiras.**
- **Além da auditoria às demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.**

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

[Destinatário Apropriado]

Relatório sobre as Demonstrações Financeiras^[12]

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 Gerência^[13] pelas Demonstrações Financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação apropriada destas demonstrações financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro^[14] e pelo controlo interno que considere 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 em conformidade com as Normas Internacionais de Auditoria. Essas

Normas exigem que cumpramos requisitos éticos e que planeemos e executemos a auditoria para obter segurança 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 apropriada[15] 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[16]. 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.

Consideramos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião de auditoria com reservas.

Bases para a Opinião com Reservas

O investimento da Sociedade ABC na Sociedade XYZ, uma associada estrangeira adquirida durante o ano e contabilizada pelo método da equivalência patrimonial, está registado por xxx no balanço 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.

Opinião com Reservas

Em nossa opinião, excepto quanto aos possíveis efeitos da matéria descrita no parágrafo "Bases para a Opinião com Reservas", 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 irá variar em função da natureza das outras responsabilidades de relato do auditor]

[Assinatura do auditor]

[Data do relatório do auditor]

[Domicílio do auditor]

Exemplo 4:

As circunstâncias incluem:

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras com finalidade geral preparadas pela gerência da entidade em conformidade com as Normas Internacionais de Relato Financeiro.**

- Os termos do trabalho de auditoria descrevem a responsabilidade da gerência pelas demonstrações financeiras constante da ISA 210.
- O auditor não foi capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de um elemento isolado das demonstrações financeiras. Isto é, o auditor foi incapaz de obter prova de auditoria acerca da informação financeira de um investimento num empreendimento conjunto que representa mais de 90% do activo líquido da sociedade. Os possíveis efeitos desta incapacidade são considerados não só materiais como profundos nas demonstrações financeiras.
- Além da auditoria às demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

[Destinatário Apropriado]

Relatório sobre as Demonstrações Financeiras[17]

Fomos contratados para auditar 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 Gerência[18] pelas Demonstrações Financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação apropriada destas demonstrações financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro[19] e pelo controlo interno que considere 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 conduzindo a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria. Devido à matéria descrita no parágrafo "Bases para a Escusa da Opinião", não fomos capazes de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base para uma opinião de auditoria.

Bases para a Escusa de Opinião

O investimento da sociedade no seu empreendimento conjunto XYZ está registado por xxx no balanço da sociedade, o que representa mais de 90% do seu activo líquido em 31 de Dezembro de 20X1. Não nos foi permitido o acesso à gerência nem aos auditores de XYZ, incluindo a sua documentação de auditoria. Em consequência, não pudemos determinar se eram necessários quaisquer ajustamentos respeitantes à parte proporcional da sociedade no activo de XYZ que controla conjuntamente, à sua parte proporcional dos passivos de XYZ pelos quais é conjuntamente responsável, à sua parte proporcional nos rendimentos e nos gastos de XYZ durante o ano e aos elementos que constituem a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa.

Escusa de Opinião

Devido à importância da matéria descrita no parágrafo "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. Consequentemente, não expressamos uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares

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

[Assinatura do auditor]

[Data do relatório do auditor]

[Domicílio do auditor]

Exemplo 5:

As circunstâncias incluem:

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras com finalidade geral preparadas pela gerência da entidade em conformidade com as Normas Internacionais de Relato Financeiro.**
- **Os termos do trabalho de auditoria descrevem a responsabilidade da gerência pelas demonstrações financeiras constante da ISA 210.**
- **O auditor não foi capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de múltiplos elementos das demonstrações financeiras. Isto é, o auditor foi incapaz de obter prova de auditoria acerca dos inventários e das contas a receber da entidade. Os possíveis efeitos da incapacidade em obter prova de auditoria suficiente e apropriada são considerados não só materiais como profundos para as demonstrações financeiras.**
- **Além da auditoria às demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.**

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

[Destinatário Apropriado]

Relatório sobre as Demonstrações Financeiras[20]

Fomos contratados para auditar 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 nessa data, bem como um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa.

Responsabilidade da Gerência[21] pelas Demonstrações Financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação apropriada destas demonstrações financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro[22] e pelo controlo interno que considere 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 conduzindo a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria. Devido às matérias descritas no parágrafo "Bases para a Escusa da Opinião", não fomos capazes de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base para uma opinião de auditoria.

Bases para a Escusa de Opinião

Só 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 que estão apresentadas no balanço por xxx e xxx, respectivamente. Além disso, a introdução de um novo sistema informático de contas a receber em Setembro de 20X1 resultou em numerosos erros nas contas a receber. À data do nosso relatório de auditoria, a gerência tinha ainda em curso o processo de rectificação das deficiências do sistema e de correcção dos erros. Não fomos capazes de confirmar ou verificar através de meios alternativos as contas a receber incluídas no balanço 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 dos resultados, demonstração de alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa.

Escusa de Opinião

Devido à importância das matérias descritas no parágrafo "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. Consequentemente, não expressamos uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares

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

[Assinatura do auditor]

[Data do relatório do auditor]

[Domicílio do auditor]

[1] ISA 210, "Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria".

[2] O subtítulo "Relatório sobre as Demonstrações Financeiras" é desnecessário quando o segundo subtítulo, "Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares", não for aplicável.

[3] Ou outra expressão que seja apropriada no contexto do referencial legal da jurisdição.

[4] 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 que dêem uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro e pelo..."

[5] Nas circunstâncias indicadas na nota de rodapé 12, pode ser usada a expressão: "Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação de demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada 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".

[6] Nas 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 pode ser 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 12, pode ser usada a expressão: "Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação de demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada pela entidade a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias".

[7] O subtítulo "Relatório sobre as Demonstrações Financeiras" é desnecessário quando o segundo subtítulo, "Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares", não for aplicável.

[8] Ou outra expressão que seja apropriada no contexto do referencial legal da jurisdição.

[9] Quando a responsabilidade da gerência for preparar demonstrações financeiras consolidadas 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..."

[10] Nas circunstâncias indicadas na nota de rodapé 17, 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".

[11] Nas 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 pode ser 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 indicadas na nota de rodapé 17, pode ser usada a expressão: "Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação de demonstrações financeiras consolidadas que dêem uma imagem verdadeira e apropriada pela entidade a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias".

[12] O subtítulo "Relatório sobre as Demonstrações Financeiras" é desnecessário quando o segundo subtítulo, "Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares", não for aplicável.

[13] Ou outra expressão que seja apropriada no contexto do referencial legal da jurisdição.

- [14] 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 em conformidade com as Normas Internacionais de Relato Financeiro e pelo...".
- [15] Nas circunstâncias indicadas na nota de rodapé 22, pode ser usada a expressão: "Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controle 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 controle interno da entidade".
- [16] Nas circunstâncias em que o auditor também tenha a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controle interno, juntamente com a auditoria das demonstrações financeiras, esta frase pode ser redigida como segue: "Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controle 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 22, pode ser usada a expressão: "Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controle interno relevante para a preparação de demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada pela entidade a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias".
- [17] O subtítulo "Relatório sobre as Demonstrações Financeiras" é desnecessário quando o segundo subtítulo, "Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares", não for aplicável.
- [18] Ou outra expressão que seja apropriada no contexto do referencial legal da jurisdição.
- [19] 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 que dêem uma imagem verdadeira e apropriada em conformidade com as Normas Internacionais de Relato Financeiro e pelo...".
- [20] O subtítulo "Relatório sobre as Demonstrações Financeiras" é desnecessário quando o segundo subtítulo, "Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares", não for aplicável.
- [21] Ou outra expressão que seja apropriada no contexto do referencial legal da jurisdição.
- [22] 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 que dêem uma imagem verdadeira e apropriada em conformidade com as Normas Internacionais de Relato Financeiro e pelo...".