

ISA 706 - Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente

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

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 706, "Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente", deve ser lida em conjunção com a ISA 200, "Objectivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria".

Introdução

Âmbito desta ISA

1. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) trata as comunicações adicionais no relatório do auditor quando este considera necessário:
 - (a) Chamar a atenção dos utentes para uma matéria ou matérias apresentadas ou divulgadas nas demonstrações financeiras de importância tal que são fundamentais para a sua compreensão das demonstrações financeiras; ou
 - (b) Chamar a atenção dos utentes para qualquer matéria ou matérias não apresentadas ou divulgadas nas demonstrações financeiras que são relevantes para a sua compreensão da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório.
2. Os Apêndices 1 e 2 identificam as ISA que contêm requisitos específicos no sentido de o auditor incluir parágrafos de Ênfase ou parágrafos de Outras Matérias no seu relatório. Nessas circunstâncias, aplicam-se os requisitos desta ISA respeitantes à forma e apresentação de tais parágrafos.

Data de Entrada em Vigor

3. 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, tendo formado uma opinião sobre as demonstrações financeiras, é chamar a atenção dos utentes, quando no seu julgamento é necessário fazê-lo, através de comunicação adicional clara no seu relatório relativa a:
 - (a) Uma matéria, mesmo que apropriadamente apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras, de importância tal que é fundamental para a compreensão das demonstrações financeiras por parte dos utentes; ou
 - (b) Conforme apropriado, qualquer outra matéria que seja relevante para a compreensão da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório por parte dos utentes.

Definições

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

- (a) **Parágrafo de Ênfase** ? Um parágrafo incluído no relatório do auditor que se refere a uma matéria apropriadamente apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras que, no julgamento do auditor, é de importância tal que é fundamental para a compreensão das demonstrações financeiras por parte dos utentes.
- (b) **Parágrafo de Outras Matérias** ? Um parágrafo incluído no relatório do auditor que se refere a uma matéria que não as matérias apresentadas ou divulgadas nas demonstrações financeiras que, no julgamento do auditor, é relevante para a compreensão da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório por parte dos utentes.

Requisitos

Parágrafos de Ênfase no Relatório do Auditor

6. Se o auditor considerar necessário chamar a atenção dos utentes para uma matéria apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras que, no seu julgamento, é de importância tal que é fundamental para a compreensão das demonstrações financeiras por parte dos utentes, deve incluir no seu relatório um parágrafo de Ênfase, desde que tenha obtido prova de auditoria suficiente e apropriada de que essa matéria não se encontra materialmente distorcida nas demonstrações financeiras. Tal parágrafo deve referir-se apenas à informação apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras. (Ref: Parágrafos A1-A2)

7. Quando o auditor incluir um parágrafo de Ênfase no seu relatório, deve:

- (a) Incluir-lo imediatamente após o parágrafo de Opinião do relatório;
- (b) Usar o título "Ênfase", ou outro título apropriado;
- (c) Incluir no parágrafo uma clara referência à matéria que está a ser enfatizada e ao sítio onde podem ser encontradas as divulgações relevantes nas demonstrações financeiras que descrevem completamente a matéria; e
- (d) Indicar que a sua opinião não é modificada a respeito da matéria enfatizada. (Ref: Parágrafos A3-A4)

Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor

8. Se o auditor considerar necessário comunicar uma matéria que não as matérias que estão apresentadas ou divulgadas nas demonstrações financeiras que, no seu julgamento, é relevante para a compreensão da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório por parte dos utentes e se essa comunicação não for proibida por lei ou regulamento, o auditor deve fazê-lo num parágrafo no seu relatório com o título "Outras Matérias" ou outro título apropriado. O auditor deve incluir este parágrafo imediatamente a seguir ao parágrafo de Opinião e a quaisquer parágrafos de Ênfase, ou noutra local do relatório do auditor se o conteúdo do parágrafo "Outras Matérias" for relevante para a secção "Outras Responsabilidades de Relato". (Ref: Parágrafos A5-A11)

Comunicação com os Encarregados da Governação

9. Se o auditor tiver a intenção de incluir um parágrafo de Ênfase ou um parágrafo de Outras Matérias no seu relatório, deve comunicar com os encarregados da governação a respeito dessa intenção e da redacção proposta para tal parágrafo. (Ref: Parágrafo A12)

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Parágrafos de Ênfase no Relatório do Auditor

Circunstâncias em Que Pode Ser Necessário um Parágrafo de Ênfase (Ref: Parágrafo 6)

A1. São exemplos de circunstâncias em que o auditor pode considerar necessária a inclusão de um parágrafo de Ênfase:

- Uma incerteza relativa ao desfecho futuro de litígios ou acções regulatórias excepcionais.
- A aplicação antecipada (quando permitida) de uma nova norma contabilística (por exemplo, uma nova Norma Internacional de Relato Financeiro) que tenha um efeito profundo nas demonstrações financeiras antes da data da sua entrada em vigor.
- Uma catástrofe importante que tenha tido ou continue a ter um efeito significativo na posição financeira da entidade.

A2. Um uso generalizado de parágrafos de Ênfase diminui a eficácia da comunicação de tais matérias pelo auditor. Adicionalmente, incluir mais informação num parágrafo de Ênfase do que a apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras pode dar a entender que a matéria não foi apropriadamente apresentada ou divulgada. Consequentemente, o parágrafo 6 limita o uso de um parágrafo de Ênfase a matérias apresentadas ou divulgadas nas demonstrações financeiras.

Incluir um Parágrafo de Ênfase no Relatório do Auditor (Ref: Parágrafo 7)

A3. A inclusão de um parágrafo de Ênfase no relatório do auditor não afecta a sua opinião. Um parágrafo de Ênfase não substitui:

- (a) A expressão pelo auditor de uma opinião com reservas, de uma opinião adversa ou de uma escusa de opinião, quando tal seja exigido pelas circunstâncias de um trabalho de auditoria específico (ver a ISA 705[1]); nem
- (b) As divulgações que a gerência terá de incluir nas demonstrações financeiras em virtude do referencial de relato financeiro aplicável.

A4. O relatório apresentado no Apêndice 3 ilustra a inclusão de um parágrafo de Ênfase num relatório que contém uma opinião com reservas.

[1] ISA 705, "Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente".

Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor

Circunstâncias em que Pode Ser Necessário um Parágrafo de Outras Matérias

Relevante para a Compreensão da Auditoria por parte dos Utentes

A5. Nas circunstâncias raras em que o auditor não consegue renunciar a um trabalho embora o possível efeito de uma incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada devido a uma limitação no âmbito da auditoria imposta pela gerência[1] seja profundo, o auditor pode considerar necessário incluir um parágrafo de Outras Matérias no seu relatório para explicar por que razão não lhe é possível renunciar ao trabalho.

Relevante para a Compreensão das Responsabilidades do Auditor ou do seu Relatório por parte dos Utentes

A6. A lei, regulamento ou a prática geralmente aceite numa jurisdição podem exigir ou permitir que o auditor desenvolva matérias que proporcionem explicação adicional acerca das suas responsabilidades na auditoria das demonstrações financeiras ou do seu relatório. Quando relevante, podem ser usados um ou mais subtítulos que descrevam o conteúdo do parágrafo de Outras Matérias.

A7. Um parágrafo de Outras Matérias não aborda as circunstâncias em que o auditor tem outras responsabilidades de relato para além da sua responsabilidade de relatar sobre as demonstrações financeiras segundo as ISA (ver a secção "Outras Responsabilidades de Relato" na ISA 700[2]) ou em que tenha sido pedido ao auditor que execute e relate sobre procedimentos especificados adicionais ou que expresse uma opinião sobre matérias específicas.

Relatar sobre mais do que um conjunto de demonstrações financeiras

A8. Uma entidade pode preparar um conjunto de demonstrações financeiras de acordo com um referencial de relato com finalidade geral (por exemplo, o referencial de relato do país) e um outro conjunto de demonstrações financeiras de acordo com outro referencial de relato com finalidade geral (por exemplo, as Normas Internacionais de Relato Financeiro) e contratar o auditor para relatar sobre ambos os conjuntos de demonstrações financeiras. Se o auditor determinou que os referenciais de relato financeiro são aceitáveis nas circunstâncias respectivas, pode incluir um parágrafo de Outras Matérias no seu relatório referindo o facto de que um outro conjunto de demonstrações financeiras foi preparado pela mesma entidade de acordo com outro referencial de relato financeiro e de que emitiu um relatório sobre essas outras demonstrações financeiras.

Restrição na distribuição ou utilização do relatório do auditor

A9. Certas demonstrações financeiras com finalidade específica podem ser preparadas de acordo com um referencial de relato financeiro com finalidade geral porque os utentes a quem se destinam determinaram que tais demonstrações financeiras com finalidade geral satisfazem as suas necessidades de informação financeira. Dado que o relatório do auditor se destina a utentes específicos, o auditor pode considerar necessário nas circunstâncias incluir um parágrafo de Outras Matérias onde declara que o seu relatório se destina exclusivamente aos seus utentes previstos e não deve ser distribuído nem utilizado por outras partes.

Incluir um Paragrafo de Outras Matérias no Relatório do Auditor

A10. O conteúdo de um parágrafo de Outras Matérias reflecte claramente que não estão em causa matérias que devam ser apresentadas e divulgadas nas demonstrações financeiras. Um parágrafo de Outras Matérias não inclui informação que o auditor esteja proibido de facultar por lei, regulamento ou outras normas profissionais, como por exemplo normas éticas relativas à confidencialidade da informação. Um parágrafo de Outras Matérias também não inclui informação que se exige seja a gerência a prestar.

A11. O local de um parágrafo de Outras Matérias no relatório do auditor depende da natureza da informação a comunicar. Quando for incluído um parágrafo de Outras Matérias para chamar a atenção dos utentes para uma matéria relevante para a sua compreensão da auditoria das demonstrações financeiras, o parágrafo é incluído imediatamente após o parágrafo da Opinião e qualquer parágrafo de Ênfase. Quando for incluído um parágrafo de Outras Matérias para chamar a atenção dos utentes para uma matéria relativa a outras responsabilidades de relato abordadas no relatório do auditor, o parágrafo pode ser incluído na secção com o subtítulo "Relatório sobre Outras Responsabilidades Legais e Regulamentares". Alternativamente, quando relevante para a totalidade das responsabilidades do auditor ou para a compreensão do relatório do auditor por parte dos utentes, o parágrafo de Outras Matérias pode ser incluído como uma secção separada a seguir ao "Relatório sobre as Demonstrações Financeiras" e ao "Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares".

[1] Para uma discussão sobre estas circunstâncias, ver o parágrafo 13(b)(ii) da ISA 705.

[2] ISA 700, "Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras", parágrafos 38-39.

Comunicação com os Encarregados da Governação

A12. Esta comunicação possibilita que os encarregados da governação tenham conhecimento da natureza de quaisquer matérias específicas que o auditor pretenda evidenciar no seu relatório e proporcionam-lhes uma oportunidade de obter do auditor clarificações adicionais, quando necessário. Quando a inclusão no relatório do auditor de um parágrafo de Outras Matérias sobre uma dada matéria é recorrente em trabalhos sucessivos, o auditor pode determinar que não é necessário repetir a comunicação em cada trabalho.

Apêndice 1: Lista das ISA que Contêm Requisitos de Parágrafos de Ênfase

(Ref: Parágrafo 2)

Lista das ISA que Contêm Requisitos relativos a Parágrafos de Ênfase

Este apêndice identifica os parágrafos de outras ISA em vigor para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2009 que exigem que, em determinadas circunstâncias, o auditor inclua um parágrafo de Ênfase no seu relatório. A lista não substitui a consideração dos requisitos e respectivo material de aplicação e outro material explicativo das ISA.

- ISA 210, "Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria", parágrafo 19(b)
- ISA 560, "Acontecimentos Subsequentes", parágrafos 12(b) e 16
- ISA 570, "Continuidade", parágrafo 19
- ISA 800, "Considerações Especiais ? Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais Com Finalidade Especial" ? parágrafo 14

Apêndice 2: Lista das ISA que Contêm Requisitos de Parágrafos de Outras Matérias

(Ref: Parágrafo 2)

Lista das ISA que Contêm Requisitos relativos a Parágrafos de Outras Matérias

Este apêndice identifica os parágrafos de outras ISA em vigor para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que comecem em ou após 15 de Dezembro de 2009 que exigem que, em determinadas circunstâncias, o auditor inclua um parágrafo de Outras Matérias no seu relatório. A lista não substitui a consideração dos requisitos e respectivo material de aplicação e outro material explicativo das ISA.

- ISA 560, "Acontecimentos Subsequentes", parágrafos 12(b) e 16
- ISA 710, "Informação Comparativa ? Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas", parágrafos 13-14, 16-17 e 19
- ISA 720, "As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação em Documentos que Contenham Demonstrações Financeiras Auditadas" ? parágrafo 10(a)

Apêndice 3: Exemplo de um Relatório do Auditor que Inclui um Parágrafo de Ênfase

(Ref: Parágrafo A4)

Exemplo de um Relatório do Auditor que Inclui um Parágrafo de Ênfase

As circunstâncias incluem:

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras com finalidade geral preparadas pela gerência da entidade de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro.**
- i. **Os termos do trabalho de auditoria reflectem a descrição da responsabilidade da gerência pelas demonstrações financeiras constante da ISA 210[1].**
- **Existe incerteza em relação a um litígio excepcional pendente.**
- **Uma derrogação do referencial de relato financeiro aplicável resultou numa opinião com reservas.**
- **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 determine ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou a erro.

Responsabilidade do Auditor

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

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos para obter prova de auditoria acerca das quantias e divulgações constantes nas 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 também inclui 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 apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião de auditoria com reservas.

Bases para a Opinião com Reservas

Os títulos negociáveis a curto prazo da sociedade estão registados no balanço por xxx. A gerência não mensurou estes títulos pelo valor de mercado, tendo antes utilizado o seu custo, o que constitui uma derrogação às Normas Internacionais de Relato Financeiro. Os registos da sociedade indicam que, caso a gerência tivesse mensurado tais títulos negociáveis pelo seu valor de mercado, a sociedade teria reconhecido uma perda não realizada de xxx na demonstração dos resultados do ano. A quantia escriturada dos títulos no balanço teria sido reduzida pela mesma quantia em 31 de Dezembro de 20X1 e o imposto sobre o rendimento, o resultado líquido e o capital próprio teriam sido 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.

Ênfase

Chamamos a atenção para a Nota X às demonstrações financeiras, que descreve a incerteza[7] relativa ao desfecho da acção judicial intentada contra a Sociedade pela Sociedade XYZ. A nossa opinião não inclui reservas com respeito a esta matéria.

Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares

[A forma e conteúdo desta secção do relatório do auditor variarão 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 apropriada no contexto do referencial legal da jurisdição em causa.

[4] Quando a responsabilidade da gerência for a de preparar demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada, poderá 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 7, 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 seria redigida como segue: "Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada das demonstrações financeiras pela entidade a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias". Nas circunstâncias indicadas na nota de rodapé 7, 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] Ao evidenciar a incerteza, o auditor usa a mesma terminologia que é usada na nota às demonstrações financeiras.