



AUDITORIA

Licenciaturas do ISEG

Ano Letivo de 2018/2019

9. Relato em auditoria

- 9.1. Normas técnicas sobre o relatório de auditoria
 - 9.2. Tipos de relatório de auditoria
 - 9.3. A Certificação Legal das Contas
 - 9.4. Modalidades de opinião
 - 9.5. Relatório de Auditoria das Entidades de Interesse Público
- Anexos

Regulamentação aplicável:

- Guia de Aplicação Técnica nº 1 da OROC - Novos modelos de certificação legal das contas/relatório de auditoria
- ISA 570 (Revista) - Continuidade
- ISA 700 (Revista) - Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras
- ISA 701 – Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente
- ISA 705 (Revista) - Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente
- ISA 706 (Revista) - Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente
- ISA 720 (Revista) – As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação

9. RELATO EM AUDITORIA

Tal como decorre das normas de auditoria e foi anteriormente referido, a auditoria às demonstrações financeiras de uma empresa é um processo sequencial que se desenrola por fases, a última das quais, consiste na elaboração do relatório da auditoria.

Depois de ter obtido as provas sobre se as demonstrações financeiras foram ou não preparadas de acordo com o referencial contabilístico apropriado, (no nosso País, o SNC ou as normas internacionais de contabilidade), o auditor transmite a sua opinião a quem lhe contratou os serviços.

***Norma Internacional de Auditoria 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e
Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria
“Objetivos Gerais do Auditor***

“(...) 11. Ao conduzir uma auditoria de demonstrações financeiras, os objetivos gerais do auditor são:

- (a) Obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro, habilitando assim o auditor a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras foram preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável; e*
- b) Relatar sobre as demonstrações financeiras, e comunicar conforme exigido pelas ISA, de acordo com as conclusões a que chegar. (...)”*

Em Portugal, o relatório de auditoria, também designado por **Certificação Legal das Contas**, tem divulgação pública.

9.1. NORMAS TÉCNICAS SOBRE O RELATÓRIO DE AUDITORIA

Dada a difusão pública do relatório de auditoria e seu interesse público, designadamente para os mercados de capitais, esta temática tem sido objeto de abundante regulamentação profissional, quer nacional, quer internacionalmente.

Para **minimizar o ruído na comunicação** as normas técnicas de auditoria (fundamentalmente a ISA 700 (Revista) - *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras* e a ISA 705 (Revista) - *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*) estabelecem rigorosamente a estrutura e o conteúdo do documento através do qual o auditor emite a sua opinião para o exterior. Por outro lado, as organizações profissionais de auditores emitem regulamentos de aplicação imperativa sobre esta matéria, contendo modelos da Certificação Legal das Contas (e do Relatório de auditoria), não sendo admissível a utilização de sinónimos ou expressões similares em substituição dos termos prescritos.

Em 2016, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas emitiu o **Guia de Aplicação Técnica nº 1** com as orientações e novos modelos de Certificação Legal das Contas que passaram a ser adotados pelos auditores portugueses, na observância das normas internacionais de auditoria.

9.2. TIPOS DE RELATÓRIO DE AUDITORIA

Tendo em conta as exigências legais portuguesas em matéria de intervenção dos auditores (Revisores Oficiais de Contas) estão regulamentarmente previstos vários tipos de relatório de auditoria às demonstrações financeiras de empresas:

Relatório	Legislação que o exige	Principais normas de auditoria aplicáveis
Certificação Legal das Contas individuais	n.º 3 do art.º 451º do CSC e n.º 1 e 2 do art.º 45º do Estatuto da OROC	ISA 700, ISA 705, e ISA 706
Certificação Legal das Contas individuais das Entidades de Interesse Público	n.º 3 do art.º 451º do CSC e n.ºs 1, 2 e 3, todos do art.º 45º do Estatuto da OROC	ISA 700, ISA 705, e ISA 706
Certificação Legal das Contas Consolidadas, incluindo as das Entidades de Interesse Público	n.º 1 do art.º 508º-D do CSC e art.º 46º do Estatuto da OROC	ISA 600, ISA 700, ISA 705 e ISA 706
Relatório de Auditoria (sociedades emitentes)	n.º 1 do art.º 8º e b) do n.º 1 do art.º 245º, ambos do CVM e n.º 3 do art.º 451º do CSC	ISA 700, ISA 705, e ISA 706
Relatório de Auditoria	art.º 47º do Estatuto da OROC	ISA 700, ISA 705 e ISA 706, ISA 800 e ISA 805

Notas:

CSC – Código das Sociedades Comerciais CVM – Código dos Valores Mobiliários
Estatuto da OROC - Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro

- A **Certificação Legal das Contas** é o relatório de auditoria às demonstrações financeiras das sociedades sujeitas a revisão legal das contas (nos termos do Código das Sociedades Comerciais) ou por qualquer outro tipo de imposição legal, podendo respeitar a contas individuais ou consolidadas
- A **Certificação Legal das Contas das Entidades de Interesse Público**, prevista no Código das Sociedades Comerciais e no Estatuto da OROC é destinada às entidades como tal identificadas no Regime Jurídico de Supervisão da Auditoria, (ver capítulo 2 do nosso curso), tais como, sociedades cotadas em bolsa, instituições financeiras e seguradoras, grandes empresas públicas, fundos de investimento, etc.
- O **Relatório de Auditoria previsto no Código dos Valores Mobiliários** é o relatório emitido sobre a informação financeira anual contida em documento de prestação de contas ou em prospetos que devam ser submetidos à CMVM, publicados no âmbito de pedido de admissão à negociação em mercado regulamentado ou respeitem a instituições de investimento coletivo (fundos de investimento);
- O **Relatório de Auditoria previsto no art.º 47 do Estatuto da OROC** é o referente a contas de entidades não sujeitas a revisão legal das contas, isto é, a uma auditoria realizada por um ROC/SROC em execução de disposição estatutária ou de decisão voluntária da entidade auditada;

9.3. A CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

9.3.1. Enquadramento legal

A **Certificação Legal das Contas (CLC)** é a designação atribuída pelo legislador português ao relatório da auditoria anual às demonstrações financeiras de uma entidade e que é realizada ao abrigo de disposição legal, abrangendo, nomeadamente:

- todas as sociedades anónimas (n.º 3 do art.º 451º do Código das Sociedades Comerciais)
- as sociedades por quotas que tenham previsto a existência de Conselho Fiscal no seu contrato de sociedade (nº 1 do art.º 262º do C. S. C.)
- as sociedades por quotas, sem conselho fiscal, que ultrapassem em dois anos consecutivos dois dos seguintes parâmetros fixados no nº 2 do art.º 262º do C. S. C.:
 - Total do balanço: 1 500 000 euros;
 - Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000 euros;
 - Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50
- as entidades que possuam ou devam possuir contabilidade organizada nos termos do referencial contabilístico aplicável e preencham os requisitos estabelecidos no n.º 2 do artigo 262.º do C. S. C. (alínea b) do n.º 1 do art.º 43º do Estatuto da OROC)

A estrutura e o conteúdo mínimo da Certificação Legal das Contas estão definidos no n.º. 3 do art.º 451º do Código das

Sociedades Comerciais e no art.º 45º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas:

Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas:

“ Artigo 45.º

Certificação legal das contas

1 — Na sequência do exercício da revisão legal das contas, é emitida certificação legal das contas, nos termos legais e regulamentares.

2 — Sem prejuízo do disposto no n.º 4, a certificação legal das contas é elaborada por escrito e deve:

a) Identificar a entidade cujas contas foram objeto de revisão legal das contas, especificando as contas e a data e o período a que dizem respeito, e identificando a estrutura de relato financeiro utilizada na sua elaboração;

b) Incluir uma descrição do âmbito da revisão legal das contas que deve identificar, no mínimo, as normas de auditoria segundo as quais foi realizada;

c) Incluir uma opinião de auditoria, que pode ser emitida com ou sem reservas, ou constituir uma opinião adversa, e apresentar claramente a opinião do revisor oficial de contas ou da sociedade de revisores oficiais de contas sobre:

i) Se as contas dão uma imagem verdadeira e apropriada, de acordo com a estrutura de relato financeiro aplicável;

ii) Se for caso disso, se as contas cumprem os requisitos legais aplicáveis;

d) Descrever quaisquer outras questões para as quais o revisor oficial de contas ou a sociedade de revisores oficiais de contas deva chamar a atenção sob a forma de ênfase, sem que tal qualifique a opinião de auditoria;

e) Incluir, com base nos trabalhos realizados durante a revisão legal das contas:

i) Parecer sobre a coerência do relatório de gestão com as contas do mesmo período e sobre a sua elaboração de acordo com os requisitos legais aplicáveis; e

ii) Declaração sobre se foram identificadas incorreções materiais no relatório de gestão e, em caso afirmativo, indicações sobre a natureza de tais incorreções;

f) Incluir uma declaração sobre qualquer incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam suscitar dúvidas

significativas sobre a capacidade da entidade para dar continuidade às suas atividades;

g) Identificar o local onde está estabelecido o revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas;

h) Se aplicável, incluir parecer sobre o conteúdo do relatório de governo societário.

3 — A certificação legal de contas de entidades de interesse público inclui ainda os elementos previstos no artigo 10.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014.

4 — O revisor oficial de contas ou a sociedade de revisores oficiais de contas deve escusar -se, de forma fundamentada, a emitir opinião de auditoria e declarar a impossibilidade de certificação legal de contas quando conclua ser inexistente, ser significativamente insuficiente ou ter sido ocultada matéria de apreciação, só podendo emitir certificação legal de contas em data posterior caso as contas sejam entretanto disponibilizadas e supridas as insuficiências identificadas aquando da escusa . (...)”

Código das Sociedades Comerciais:

“CAPÍTULO VIII

Apreciação anual da situação da sociedade

Artigo 451.º

Exame das contas nas sociedades com conselho fiscal e com comissão de auditoria

1 - Até 30 dias antes da data da assembleia geral convocada para apreciar os documentos de prestação de contas, o conselho de administração deve apresentar ao conselho fiscal e ao revisor oficial de contas o relatório da gestão e as contas do exercício.

2 - O membro do conselho fiscal que for revisor oficial de contas ou, no caso das sociedades que adotem as modalidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 278.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 413.º, o revisor oficial de contas deve apreciar o relatório de gestão e completar o exame das contas com vista à sua certificação legal.

3 - Em consequência do exame das contas, o revisor oficial de contas deve emitir documento de certificação legal das contas, o qual deve incluir:

a) Uma introdução que identifique, pelo menos, as contas do exercício

que são objeto da revisão legal, bem como a estrutura de relato financeiro utilizada na sua elaboração;

b) Uma descrição do âmbito da revisão legal das contas que identifique, pelo menos, as normas segundo as quais a revisão foi realizada;

c) Um parecer sobre se as contas do exercício dão uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com a estrutura do relato financeiro e, quando apropriado, se as contas do exercício estão em conformidade com os requisitos legais aplicáveis, sendo que o parecer de revisão pode traduzir uma opinião sem ou com reservas, uma opinião adversa ou, se o revisor oficial de contas não estiver em condições de expressar uma opinião, revestir a forma de escusa de opinião;

d) Uma referência a quaisquer questões para as quais o revisor oficial de contas chame a atenção mediante ênfases, sem qualificar a opinião de revisão;

e) Um parecer em que se indique se o relatório de gestão é ou não concordante com as contas do exercício, se o relatório de gestão foi elaborado de acordo com os requisitos legais aplicáveis e se, tendo em conta o conhecimento e a apreciação da empresa, identificou incorreções materiais no relatório de gestão, dando indicações quanto à natureza das mesmas;

f) Data e assinatura do revisor oficial de contas.

4 - No caso de sociedades que sejam emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado, o revisor deve atestar se o relatório sobre a estrutura e as práticas de governo societário divulgado inclui os elementos referidos no n.º 1 do artigo 245.º-A do Código dos Valores Mobiliários, que lhe sejam exigíveis e emitir parecer sobre o cumprimento das alíneas c), d), f), h), i) e m) do mesmo artigo.

5 - O âmbito do parecer a que se refere a alínea e) do n.º 3 deve igualmente incluir as matérias referidas nas alíneas c), d), f), h), i) e m) do n.º 1 do artigo 245.º-A do Código dos Valores Mobiliários, no caso dos emitentes abrangidos pelas disposições em causa. “

9.3.2. Modelo de Certificação Legal das Contas

Tendo em vista a uniformização da CLC/Relatório de Auditoria, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas emitiu em 28/07/2016, no âmbito da sua competência normativa em matéria de regras profissionais, o *Guia de Aplicação Técnica n.º 1*, revisto aliás logo em 2017, que estabelece, em observância às ISA 700, 705 e 706 do IAASB, orientações sobre o processo de formação da opinião e fixa o modelo de relatório de auditoria a adotar pelos auditores portugueses a partir de 2017.

Na sua essência, a **Certificação Legal das Contas** segue as orientações constantes nas normas internacionais de auditoria 700, 705 e 706 do IAASB, estando dividida em duas partes e estruturada em secções, algumas sempre presentes, e ordenadas da seguinte forma:

RELATO SOBRE A AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Opinião

Bases para a opinião

(Incerteza material relacionada com a continuidade)

(Ênfases)

(Matérias relevantes de auditoria)

(Outras matérias)

Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras

Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras

RELATO SOBRE OUTROS REQUISITOS LEGAIS E REGULAMENTARES

Sobre o relatório de gestão

(Sobre o relatório do governo societário)

(Sobre os elementos adicionais previstos no artigo 10.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014)

Na parte do “Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras”, as secções “Ênfases”, “Incerteza material relacionada com a continuidade”, “Matérias relevantes de auditoria” e “Outras matérias” estão indicadas entre parêntesis porque podem não existir; quando se justificar a sua inclusão na CLC, deverão ser inseridas na ordem indicada.

Exemplo de Certificação Legal das Contas sem reservas
(Empresa que não é uma entidade de interesse público)

CUNHA & DIAS, Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Lda.

Av. XXXXXXXXXXXX, nº x - yº - Esq. 1xxx LISBOA

Sociedade inscrita com o nº xx na Lista dos Revisores Oficiais de Contas e com o nº 2016xxxxxx na CMVM

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

RELATO SOBRE A AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Opinião

Auditámos as demonstrações financeiras anexas da *Sociedade Industrial do Norte, S.A.* (a Entidade), que compreendem o balanço em xx/xx/201x (que evidencia um total de 85.268.320 euros e um total de capital próprio de 32.528.300 euros, incluindo um resultado líquido de 1.285.370 euros), a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano 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 da *Sociedade Industrial do Norte, S.A.* em xx/xx/201x e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro adotadas em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística.

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.

Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras

O órgão de gestão é responsável pela:

- 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 as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro adotadas em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística;
- elaboração do relatório de gestão nos termos legais e regulamentares aplicáveis;
- 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;
- adoção de políticas e critérios contabilísticos adequados nas circunstâncias;
- e
- 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 pela auditoria das demonstrações financeiras

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:

- 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;
- 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;
- avaliamos a adequação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pelo órgão de gestão;
- concluímos 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;
- 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;

- comunicamos com os encarregados da governação, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e as conclusões significativas da auditoria incluindo qualquer deficiência significativa de controlo interno identificado durante a auditoria.

A nossa responsabilidade inclui ainda a verificação da concordância da informação constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras.

RELATO SOBRE OUTROS REQUISITOS LEGAIS E REGULAMENTARES

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 apreciação sobre a Entidade, não identificámos incorreções materiais.

Lisboa, xx de xxxxxxxx de 201x

Cunha & Dias, SROC, Lda
representada por Xxxxxxxx Xxxxxxxx

9.3.3. A secção “Opinião”

A secção “Opinião” está subdividida em duas partes:

- 1ª parte: identifica a entidade auditada, as demonstrações financeiras objeto de exame e o ano a que se referem, bem como o referencial contabilístico aplicável – SNC ou Normas internacionais de contabilidade;
- 2ª parte: contém, à luz do referencial contabilístico aplicável e tendo em conta a materialidade, **a opinião do auditor**, sobre as demonstrações financeiras auditadas, expressa **pela**

positiva, correspondendo assim a um **grau de segurança aceitável**, nunca absoluto.

No caso de uma CLC sem reservas (ou “limpa”), a 2ª parte da secção “Opinião” terá o seguinte teor:

“Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira da (XXXX denominação da entidade XXXXX) em xx/xx/201x e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro adotadas em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística”.

A frase “**de forma verdadeira e apropriada**” foi aprovada pela OROC como a tradução mais adequada à expressão em língua inglesa “*true and fair view*” consagrada internacionalmente e inscrita nas normas internacionais de auditoria.

De salientar, ainda, que a opinião expressa tem subjacente a materialidade das distorções, isto é, ao emitir uma opinião sem reservas o auditor não informa que as demonstrações financeiras estão isentas de erros, mas tão só que estes, a existirem, não são relevantes para a tomada de decisão dos utentes da informação auditada.

Como é sabido coexistem atualmente no nosso país dois referenciais contabilísticos: o SNC e as normas internacionais de contabilidade do IASB. Por tal motivo, o auditor deve terminar a secção “Opinião” com a identificação do referencial contabilístico aplicável no caso vertente.

Nos exemplos anteriores, o referencial contabilístico aplicável tem sido o SNC; no caso das empresas aplicarem as normas internacionais de contabilidade do IASB, a frase final da secção “Opinião” deverá apresentar a seguinte formulação:

- *“Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas (...) e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), tal como adotadas na União Europeia.”*

9.3.4. A secção “Bases para a opinião”

A **secção “Bases para a opinião”** identifica as normas profissionais que regem a auditoria, incluindo as de natureza ética. O auditor declara expressamente que realizou o seu trabalho com independência e que obteve prova de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a sua opinião.

Como anteriormente referido (ver cap. 2 do nosso curso), por força do disposto nos n.ºs 6 e 8 do novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, desde 1 de Janeiro de 2016, as normas de auditoria aplicáveis à revisão legal das contas passaram a ser as normas internacionais de auditoria (*ISA – International Standards on Auditing*), emitidas pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB).

9.3.5. As restantes secções da Certificação Legal das Contas

O teor das secções “Ênfases”, “Incerteza material relacionada com a continuidade”, “Matérias relevantes de auditoria” e “Outras matérias” serão tratados, mais adiante, na sequência da apresentação das diferentes modalidades de opinião.

As secções respeitantes às responsabilidades visam dar a conhecer com certo detalhe os papéis que cabem (i) ao órgão de gestão e ao órgão de fiscalização no processo de preparação das contas e (ii) ao auditor no domínio da auditoria às demonstrações financeiras.

9.3.6. Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares

Nos termos da exigência legal contida na alínea e) do n.º 3 do art.º 451º do Código das Sociedades Comerciais, a Certificação Legal das Contas deve conter “*um parecer em que se indique se o relatório de gestão é ou não concordante com as contas do exercício*”. Por forma a dar satisfação a este requisito legal, o modelo de CLC aprovado pela OROC inclui um parágrafo autónomo, a inserir no final do documento, cujo texto é o seguinte, no caso de o auditor não encontrar incorreções materiais:

- “ 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 apreciação sobre a Entidade, não identificámos incorreções materiais.”

No caso de haver incorreções e/ou inconsistências materiais a relatar, o texto acima adotará a seguinte formulação:

- “ 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 apreciação sobre a Entidade, não identificámos incorreções materiais, exceto quanto ao seguinte: *(descrever as incorreções identificadas.)*”

Nesta parte da Certificação Legal das Contas está ainda prevista a eventual inclusão de secções com o (i) parecer do auditor sobre o relatório do governo societário - no caso de entidades com valores mobiliários que se encontrem admitidos à negociação em mercado regulamentado – e com (ii) os elementos adicionais previstos no artigo 10.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014 – neste último caso, aplicável sempre que se trata de uma Entidade de Interesse Público.

9.4. MODALIDADES DE OPINIÃO

Em consequência do seu exame, se o auditor estiver em condições de emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras da empresa que auditou, emitirá a Certificação Legal das Contas numa das seguintes modalidades:

Opinião padrão (“não modificada” ou “limpa”)

- Opinião sem reservas
- Opinião sem reservas e com ênfase(s)
- Opinião sem reservas e com uma incerteza material relacionada com a continuidade

Opinião modificada

- Opinião com reservas
 - por limitação do âmbito
 - por desacordo
 - por limitação do âmbito e por desacordo
- Opinião com reservas e com ênfase(s)
 - por limitação do âmbito
 - por desacordo
 - por limitação do âmbito e por desacordo
- Opinião com reservas e com uma incerteza material relacionada com a continuidade
 - por limitação do âmbito
 - por desacordo
 - por limitação do âmbito e por desacordo
- Opinião adversa

Quando o auditor considera que não está em condições de se pronunciar sobre as demonstrações financeiras da empresa que auditou (ou devia ter auditado) por não ter podido realizar o seu exame com a plenitude exigível, por motivos que não lhe sejam imputáveis, emitirá a Certificação Legal das Contas contendo uma

- Escusa de opinião

Se o auditor não pode emitir opinião sobre as demonstrações financeiras devido à inexistência ou ocultação destas, emitirá um documento designado por

- Declaração de impossibilidade de Certificação Legal das Contas

9.4.1. Opinião sem reservas

O auditor opta por esta modalidade de opinião quando resulta do seu exame, realizado de acordo com as normas técnicas aplicáveis, que não existem distorções com materialidade nas demonstrações financeiras. É a chamada opinião “não modificada” ou “limpa “

O modelo de relatório que o auditor deve utilizar é o que foi anteriormente apresentado, iniciando-se com a secção “opinião”, logo seguido por “Bases para a opinião” (*vide* exemplo iniciado na pág. 11).

9.4.2. Opinião sem reservas e com uma incerteza material relacionada com a continuidade

Nesta modalidade, tal como na anterior, o auditor reuniu provas de que não existem distorções com materialidade nas demonstrações financeiras; no entanto, se o auditor tiver obtido prova sobre a existência de uma incerteza material relacionada com a continuidade, o auditor deve identificá-la

nesta secção, fazendo referência para o relatório de gestão e para o anexo às demonstrações financeiras onde a matéria é abordada. Se a entidade auditada não tiver mencionado esta incerteza material, haverá lugar a uma opinião com reservas ou adversa, assunto que será tratado mais à frente.

No caso do relatório de gestão e o anexo às demonstrações financeiras abordarem a incerteza material sobre a continuidade, o auditor acrescentará uma secção específica, imediatamente a seguir ao das bases para a opinião, com um teor de que se apresenta seguidamente um exemplo :

“Incerteza Material Relacionada com a Continuidade

Chamamos a atenção para a Nota 6 das demonstrações financeiras, a qual refere que a Sociedade teve um resultado líquido negativo de ZZZ no ano findo em 31 de dezembro de 20X1 e, nesta data, o passivo corrente excede o ativo corrente em YYY. Tal como referido na Nota 6, estes acontecimentos ou condições, bem como outras matérias referidas nessa Nota, indicam que existe uma incerteza material que pode colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade. A nossa opinião não é modificada com respeito a esta matéria”.¹

9.4.3. Opinião sem reservas e com ênfases

Nesta modalidade, tal como nas duas anteriores, o auditor reuniu provas de que não existem distorções com materialidade nas demonstrações financeiras; no entanto, no presente caso, o auditor considera que podem existir situações que, sem porem em causa a sua opinião, devem ser do

¹ Exemplo extraído da ISA 570 (Revista) - Continuidade
Auditoria/José Luís Alves da Cunha

conhecimento dos utentes da informação auditada para melhor compreensão da mesma. Estas situações podem ser:

- incertezas relacionadas com o desfecho futuro de litígios
- uma grande catástrofe que tenha tido, ou continue a ter, um efeito significativo na posição financeira da entidade
- derrogações de princípios contabilísticos e alterações de políticas contabilísticas, desde que adequadamente divulgadas e merecedoras da concordância do auditor
- informações relativas às demonstrações financeiras que o auditor entenda deverem ser evidenciadas, tais como transações entre partes relacionadas ou questões que afetam a comparabilidade

Nestas circunstâncias, o auditor poderá acrescentar uma secção “Ênfase(s)”, imediatamente a seguir à das “Bases para a opinião”, (ou à da “Incerteza material relacionada com a continuidade”, caso exista) contendo a informação que se pretende divulgar e terminando obrigatoriamente com a seguinte menção: “A nossa opinião não é modificada em relação a esta(s) matéria(s).”

O texto seguinte é ilustrativo da secção “Ênfases”:

“Ênfase

Chamamos a atenção para a Nota X das demonstrações financeiras que descreve os efeitos de um incêndio nas instalações fabris da Sociedade.²

A nossa opinião não é modificada em relação a esta matéria.”

Não devem ser confundidas ênfases com reservas:

² Exemplo da ênfase extraído do Apêndice 3 da ISA 706 (Revista) - Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente

- quaisquer distorções com materialidade devem ser incluídas na CLC como reservas e **nunca como ênfases**
- distorções sem materialidade, não dão origem a reservas, dado que não cabem na CLC, **mas também não devem ser tratadas como ênfases**, as quais como atrás se referiu têm uma natureza e finalidade diferentes.

9.4.4. Opinião com reservas

Quando as distorções que afetam as demonstrações financeiras são, ou podem ser, materiais, mas não tão profundas que conduzam à emissão de opinião adversa ou escusa de opinião, o ROC deve emitir uma CLC com uma “opinião modificada” ou **opinião com reservas**, as quais podem ser de dois tipos:

- Reserva por desacordo
- Reserva por limitação do âmbito

Para além da modificação a operar no texto da secção “Opinião”, que passa a ser designada por “Opinião com reservas”, as reservas são identificadas na secção “Bases para a opinião com reservas”, devendo, no caso de desacordo, ser **quantificado** o seu efeito sobre as demonstrações financeiras.

distorções materiais não profundas ⇒ incluídas na CLC
como “reservas”

distorções não materiais ⇒ excluídas da CLC (dadas a
conhecer à entidade auditada
em memorando autónomo,

para retificação futura de procedimentos)

a) Reserva por desacordo

Resulta de o auditor ter obtido prova de distorção com materialidade no registo (ou omissão de registo) de uma transação ou de discordância quanto à aplicação de princípios ou políticas contabilísticas seguidas pela empresa auditada.

por exemplo, se o ROC obtiver prova sobre a insuficiência das perdas por imparidade em dívidas a receber, e considerar esta situação material, é apropriado descrevê-la na CLC e quantificar o seu efeito através de uma reserva por desacordo, a inserir em “Bases para a opinião com reservas”

Sempre que o auditor emite uma CLC na modalidade de opinião com reservas por desacordo, os textos das secções “Opinião com reservas” e “Bases para a opinião com reservas” têm de ser modificados apropriadamente.

As normas internacionais de auditoria, designadamente a *ISA 700 (Revista) - Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras* apenas consagram o texto modelo a ser adotado na secção “Opinião com reservas”; quanto ao texto a ser utilizado na secção “Bases para a opinião com reservas”, onde serão identificadas as reservas por desacordo, uma vez que as situações geradoras das mesmas variam de empresa para empresa, não é possível estabelecer um modelo geral suscetível de as descrever apropriadamente. A redação das reservas por desacordo na secção “Opinião com reservas” é, portanto, da inteira responsabilidade do ROC, o qual deve procurar

- descrever clara e sucintamente a situação que motivou a reserva
- quantificar o efeito da distorção nas demonstrações financeiras.

Apresenta-se, seguidamente, um exemplo de uma Certificação Legal das Contas com uma reserva por desacordo, indicando-se em *bold* as alterações introduzidas ao texto sem reservas.

Exemplo: Certificação Legal das Contas com reserva por desacordo

CUNHA & DIAS, Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Lda.

Av. XXXXXXXXXXXX, nº x - yº - Esq. 1xxx LISBOA

Sociedade inscrita com o nº xx na Lista dos Revisores Oficiais de Contas e com o nº 2016xxxxxx na CMVM

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

RELATO SOBRE A AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Opinião com reserva

Auditámos as demonstrações financeiras anexas da *Sociedade Industrial do Norte, S.A.* (a Entidade), que compreendem o balanço em xx/xx/201x (que evidencia um total de 85.268.320 euros e um total de capital próprio de 32.528.300 euros, incluindo um resultado líquido de 1.285.370 euros), a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, e as notas anexas às demonstrações financeiras que incluem um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, **exceto quanto aos efeitos da matéria referida na secção “Bases para a opinião com reserva”**, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira da *Sociedade Industrial do Norte, S.A.* em xx/xx/201x e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro adotadas em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística.

Bases para a opinião com reserva

As perdas por imparidades em dívidas a receber são insuficientes em montante que estimamos em cerca de 220.000 euros para fazer face ao risco de incobabilidade dos saldos dos clientes expressos no balanço. Nestas circunstâncias, o ativo líquido e o resultado líquido encontram-se sobreavaliados em igual quantitativo.

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.

Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras

O órgão de gestão é responsável pela:

- 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 as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro adotadas em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística;
- elaboração do relatório de gestão nos termos legais e regulamentares aplicáveis;
- 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;
- adoção de políticas e critérios contabilísticos adequados nas circunstâncias;
- e
- 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 pela auditoria das demonstrações financeiras

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:

- 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;
- 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;
- avaliamos a adequação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pelo órgão de gestão;
- 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;

- 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;

- comunicamos com os encarregados da governação, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e as conclusões significativas da auditoria incluindo qualquer deficiência significativa de controlo interno identificado durante a auditoria.

A nossa responsabilidade inclui ainda a verificação da concordância da informação constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras.

RELATO SOBRE OUTROS REQUISITOS LEGAIS E REGULAMENTARES

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 apreciação sobre a Entidade, não identificámos incorreções materiais.

Lisboa, xx de xxxxxxxx de 201x

Cunha & Dias, SROC, Lda
representada por Xxxxxxxx Xxxxxxxx

b) Reserva por limitação do âmbito

Resulta do facto de o auditor, por motivos que não lhe são imputáveis, não ter realizado o seu exame com a profundidade e extensão desejáveis, o que o impossibilitou de obter prova sobre se determinada área das

demonstrações financeiras está isenta de eventuais distorções com materialidade. O auditor expressa também uma opinião com reservas por limitação de âmbito quando faltem componentes das demonstrações financeiras, tais como a demonstração dos fluxos de caixa e/ou a demonstração das alterações nos capitais próprios, sempre que sejam de elaboração obrigatória e indispensáveis para a compreensão da situação da empresa auditada.

(se a entidade auditada não tiver as contas bancárias reconciliadas e não for possível ao ROC, através de procedimentos alternativos, obter prova apropriada e suficiente de que os saldos daquelas contas estão isentos de distorções, é adequado divulgar esta situação e os seus eventuais efeitos nas demonstrações financeiras através de reserva por limitação de âmbito a inserir na CLC)

Sempre que o auditor emite uma CLC na modalidade de opinião com reservas por limitação do âmbito os textos das secções “Opinião com reservas” e “Bases para a opinião com reservas” têm de ser modificados apropriadamente, a exemplo do sucedido com as reservas por desacordo.

Também neste caso, as normas internacionais de auditoria, designadamente a *ISA 700 (Revisão) - Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras* apenas consagram o texto modelo a ser adotado na secção “Opinião com reservas”; quanto ao texto a ser utilizado na secção “Bases para a opinião com reservas”, onde serão identificadas as reservas por limitação de âmbito, uma vez que as situações geradoras das mesmas variam de empresa para empresa, não é possível estabelecer um modelo geral suscetível de as descrever apropriadamente. A redação destas reservas a incluir na secção “Opinião com reservas” é, portanto, da inteira responsabilidade do ROC, o qual deve

procurar descrever clara e sucintamente que não conseguiu obter prova de auditoria suficiente e apropriada para basear a sua opinião, tendo concluído que os possíveis efeitos sobre as demonstrações financeiras das distorções por detetar, se existirem, podem ser materiais mas não profundos.

Uma CLC com uma reserva por limitação do âmbito apresenta-se seguidamente, indicando-se em *bold* as alterações introduzidas ao texto sem reservas.

Exemplo: Certificação Legal das Contas com reserva por limitação do âmbito

CUNHA & DIAS, Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Lda.

Av. XXXXXXXXXXXX, nº x - yº - Esq. 1xxx LISBOA

Sociedade inscrita com o nº xx na Lista dos Revisores Oficiais de Contas e com o nº 2016xxxxxx na CMVM

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

RELATO SOBRE A AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Opinião com reserva

Auditámos as demonstrações financeiras anexas da *Sociedade Industrial do Norte, S.A.* (a Entidade), que compreendem o balanço em xx/xx/201x (que evidencia um total de 85.268.320 euros e um total de capital próprio de 32.528.300 euros, incluindo um resultado líquido de 1.285.370 euros), a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, e as notas anexas às demonstrações financeiras que incluem um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, **exceto quanto aos possíveis efeitos da matéria referida na secção “Bases para a opinião com reserva”**, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira da *Sociedade Industrial do Norte, S.A.* em xx/xx/201x e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano

findo naquela data de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro adotadas em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística.

Bases para a opinião com reserva

As contas bancárias da Entidade não se encontram reconciliadas à data de encerramento das demonstrações financeiras, não tendo sido possível realizar procedimentos alternativos que nos permitissem obter prova sobre se os saldos de depósitos bancários e, conseqüentemente, o resultado líquido evidenciados no balanço estão isentos de distorções com materialidade.

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.

Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras

O órgão de gestão é responsável pela:

- 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 as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro adotadas em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística;
 - elaboração do relatório de gestão nos termos legais e regulamentares aplicáveis;
 - 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;
 - adoção de políticas e critérios contabilísticos adequados nas circunstâncias;
- e

- 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 pela auditoria das demonstrações financeiras

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:

- 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;
- 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;
- avaliamos a adequação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pelo órgão de gestão;
- concluímos 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;

- 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;

- comunicamos com os encarregados da governação, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e as conclusões significativas da auditoria incluindo qualquer deficiência significativa de controlo interno identificado durante a auditoria.

A nossa responsabilidade inclui ainda a verificação da concordância da informação constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras.

RELATO SOBRE OUTROS REQUISITOS LEGAIS E REGULAMENTARES

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 apreciação sobre a Entidade, não identificámos incorreções materiais.

Lisboa, xx de xxxxxxxx de 201x

Cunha & Dias, SROC, Lda
representada por Xxxxxxxx Xxxxxxxx

9.4.5. Opinião adversa

Esta modalidade será perfilhada pelo ROC quando este entende que as distorções materiais que afetam as contas são profundas, isto é, o número e relevância das reservas por desacordo que seria necessário introduzir na CLC conduzem à conclusão que as demonstrações financeiras “**não** apresentam de forma verdadeira e apropriada” a situação da empresa auditada. É a posição **extrema** a que pode chegar um auditor em matéria de discordância quanto às políticas e aos registos e contabilísticos adotados pela empresa.

O modelo de CLC que deve ser utilizado nestas circunstâncias pelo ROC integra o Anexo 2.

9.4.6. Escusa de opinião

A limitação ao âmbito de uma auditoria pode assumir formas extremas que impossibilitem o auditor de emitir opinião com a segurança requerida sobre as demonstrações financeiras de uma empresa. Nestas circunstâncias, o auditor deve emitir uma Certificação Legal de Contas na modalidade de “escusa de opinião”.

Se o órgão de gestão veda o acesso do auditor a instalações da empresa ou não lhe faculta a documentação por este requerida, não estão reunidas as condições para a emissão de opinião, pelo que haverá lugar a uma Escusa de Opinião.

O modelo de CLC que deve ser utilizado nestas circunstâncias pelo ROC integra o Anexo 2.

APLICAÇÃO PRÁTICA SOBRE RELATO EM AUDITORIA

Dados referentes ao ano 201n da *Alfa e Beta, S.A.*

	(euros)
Volume de vendas	10.500.000
Total do Ativo	30.000.000
Capital Próprio	-100.000
Resultado do exercício	-150.000

O ROC executou o trabalho de revisão às contas de 201n da *Alfa e Beta, S.A.* de acordo com as *Normas Internacionais Auditoria*. No termo do seu exame, tinha detetado as seguintes situações:

- o cobrador da região Sul ausentou-se em Dezembro de 201n, desconhecendo-se o seu paradeiro, não tendo prestado contas dos valores à cobrança daquele mês, cujo montante ascende a 10.000 euros (sobre esta situação nada se encontra relevado na contabilidade);
- a conta bancária que apresenta maior movimento encontra-se reconciliada pela empresa à data de 30/5/201n, não tendo sido possível justificar a diferença existente entre o saldo contabilístico que figura no balanço e o constante no extrato bancário em 31/12/201n;
- o saldo das perdas por imparidade acumuladas em dívidas a receber de clientes apresenta-se insuficiente em cerca de 1.000.000 de euros para fazer face aos riscos de incobrabilidade no final de 201n;
- tal como referido no anexo, nos últimos 3 anos os prejuízos acumulados ascenderam a 800.000 euros, o que tem contribuído para as dificuldades financeiras que a empresa tem ultimamente experimentado e que só foram ultrapassadas através de financiamentos concedidos pelos sócios.

Pretende-se:

Elaboração da Certificação Legal das Contas da *Alfa e Beta, S.A.* referentes ao exercício de 201n

9.5. RELATÓRIO DE AUDITORIA DAS ENTIDADES DE INTERESSE PÚBLICO

A regulamentação europeia sobre a auditoria às sociedades cotadas e outras entidades designadas de “interesse público” foi transposta para o direito português essencialmente através da Lei n.º 148/2015, de 9 de Setembro (Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria) e das alterações introduzidas no Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

9.5.1. Entidades de interesse público (EIP)

A definição de entidade de interesse público está contida no art.º 3º do Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria e é seguidamente reproduzida:

“Artigo 3.º

Entidades de interesse público

Para efeitos do presente regime jurídico e do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, são qualificadas como entidade de interesse público as seguintes entidades:

- a) Os emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado;
- b) As instituições de crédito;
- c) As empresas de investimento;
- d) Os organismos de investimento coletivo sob forma contratual e societária, previstos no regime geral dos organismos de investimento coletivo, aprovado pela Lei n.º 16/2015, de 24 de fevereiro;
- e) As sociedades de capital de risco, as sociedades de investimento em capital de risco e os fundos de capital de risco, previstos no Regime Jurídico do Capital de Risco, Empreendedorismo Social e Investimento Especializado, aprovado pela Lei n.º 18/2015, de 4 de março;
- f) As sociedades de investimento alternativo especializado e os fundos de investimento alternativo especializado, previstos no Regime Jurídico do Capital

de Risco, Empreendedorismo Social e Investimento Especializado, aprovado pela Lei n.º 18/2015, de 4 de março;

g) As sociedades de titularização de créditos e os fundos de titularização de créditos;

h) As empresas de seguros e de resseguros;

i) As sociedades gestoras de participações sociais, quando as participações detidas, direta ou indiretamente, lhes confirmam a maioria dos direitos de voto nas instituições de crédito referidas na alínea b);

j) As sociedades gestoras de participações sociais no sector dos seguros e as sociedades gestoras de participação de seguros mistas;

k) Os fundos de pensões;

l) As empresas públicas que, durante dois anos consecutivos, apresentem um volume de negócios superior a € 50 000 000, ou um ativo líquido total superior a € 300 000 000.”

Verifica-se, assim, que são consideradas EIP as grandes empresas e outras entidades que integram o tecido económico nacional, tais como: sociedades cotadas em bolsa, instituições financeiras e seguradoras, grandes empresas públicas, fundos de investimento, etc.

Nos termos do art.º 4º do Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria compete à CMVM supervisionar o exercício da atividade dos auditores das EIP.

Conforme dispõe o art.º 245º do CVM, no prazo de quatro meses a contar da data de encerramento do exercício, as entidades emitentes devem disponibilizar publicamente:

a) O relatório de gestão, as contas anuais, a certificação legal de contas e demais documentos de prestação de contas exigidos por lei ou regulamento, ainda que não tenham sido submetidos a aprovação em assembleia geral;

b) Relatório elaborado por auditor;

c) Declarações de conformidade subscritas por cada uma das pessoas responsáveis da entidade

9.5.2. Certificação Legal das Contas de uma EIP

A Certificação Legal das Contas de uma EIP, de acordo com as disposições legais e regulamentares aplicáveis, toma por base os modelos adotados para a generalidade das sociedades, com as seguintes diferenças:

- inclusão obrigatória da secção “Matérias relevantes de auditoria” na parte “Relato sobre a auditoria às demonstrações financeiras”
- na parte com o título “Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares”, sempre que aplicável, inclusão de
 - informações exigidas no art.º 10.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014.
 - menção sobre se o relatório do governo das sociedades inclui os elementos exigíveis nos termos do art.º 245º-A do CVM.

9.5.3. A secção “Matérias relevantes de auditoria”

A ISA 701 – Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente, que entrou em vigor em 2016, tem por objetivo “aumentar o valor comunicativo do relatório do auditor, proporcionando maior transparência acerca da auditoria que foi realizada”. Visa-se, assim, ajudar os utilizadores das demonstrações financeiras a compreenderem as matérias que, no julgamento profissional do auditor, foram as de maior importância na auditoria das demonstrações financeiras do período corrente.

Esta secção da CLC só é obrigatória para as auditorias a Entidades de Interesse Público, sendo facultativa para os restantes. Dada a variedade de situações que pode abranger, o conteúdo desta secção é, na sua maior parte, da responsabilidade do auditor. A ISA 701 impõe, no entanto, que o auditor descreva:

- “A razão pela qual a matéria foi considerada como de maior importância para a auditoria e, como tal, determinada para ser uma matéria relevante de auditoria;
- Como a matéria foi tratada na auditoria”.

De salientar, ainda, que só são evidenciadas nesta secção as situações/áreas relevantes para a auditoria em que não tenham sido detetadas distorções com materialidade, caso em que deixariam de nela figurar, passando a ser incluídas como reservas na CLC.

A título de exemplo apresentamos na página seguinte como poderia ser tratada numa CLC a Secção “Matérias Relevantes de Auditoria” referente à área dos *Benefícios pós-emprego* de uma empresa.

O GAT nº 1 (revisto) da OROC apresenta o modelo da CLC para uma EIP a ser adotado pelos Revisores Oficiais de Contas a partir de 2016. Este documento observa o disposto na ISA 700 e satisfaz os requisitos do Regulamento (UE) n.º 537/2014 e começa a ser apresentado também na página seguinte.

Exemplo: Matérias relevantes numa Certificação Legal das Contas

x. Mensuração de responsabilidades com benefícios pós-emprego

A Entidade tem um plano de benefício definido para complemento de reforma (velhice, invalidez e sobrevivência) adicional ao pago pela Segurança Social. As responsabilidades da Entidade relacionadas com este plano são determinadas através do método da unidade de crédito projetada, sendo as respetivas avaliações atuariais efetuadas em cada data de relato, de acordo com métodos e pressupostos atuariais internacionalmente aceites, de modo a conhecer o valor das responsabilidades na data do balanço e o gasto com pensões a registar no período.

Riscos de distorção material mais significativos	Síntese da resposta dada aos riscos de distorção material mais significativos
<p>As responsabilidades com benefícios pós-emprego são mensuradas pelo justo valor, o qual é determinado através de julgamentos e estimativas relativamente a diversos pressupostos, nomeadamente taxa de desconto, taxa de inflação, taxa de crescimento dos salários e pensões e tábuas de mortalidade.</p> <p>Dada a incerteza associada às estimativas utilizadas e a complexidade envolvida na respetiva valorização, é nosso entendimento que o risco associado à mensuração das responsabilidades com benefícios pós-emprego é significativo.</p>	<p>Os nossos procedimentos de auditoria incluíram, entre outros:</p> <ul style="list-style-type: none">• Avaliação da razoabilidade dos pressupostos e estimativas utilizados no estudo atuarial efetuado por perito externo;• Avaliação da competência, independência e integridade do atuário contratado;• Avaliação sobre se as correspondentes divulgações nas notas x, y e z do anexo são adequadas.

Modelo de Certificação Legal das Contas sem reservas de uma EIP

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

RELATO SOBRE A AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Opinião

Auditámos as demonstrações financeiras anexas de XXXXXXXXXXXXXXXX (a) (a Entidade), que compreendem (b) a demonstração da posição financeira em xx/xx/201x (c) (que evidencia um total de xxxxxxxx euros e um total de capital próprio (d) de xxxxxxxx euros, incluindo um resultado líquido (d) de xxxxxxxx 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 ano 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 XXXXXXXXXXXXXXXX (a) em xx/xx/201x (c) e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) tal como adotadas na União Europeia (e).

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, número 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:

- *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;*
- *uma síntese da resposta que o auditor deu aos riscos de distorção material avaliados;*
- *se relevante, as observações fundamentais que possam ter surgido em relação a esses riscos.)*

Outras matérias

(Esta secção apenas é utilizada, quando se justificar, nos termos da ISA 706 – Parágrafos de Ênfases e parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente, (vg. informação sobre alterações da modificação da opinião em relação ao último ano, restringir a distribuição do relatório de auditoria, etc.))

Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras

O órgão de gestão é responsável pela:

- 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 as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) tal como adotadas na União Europeia (e);
- elaboração do relatório de gestão nos termos legais e regulamentares aplicáveis (g);
- criação e manutenção de um sistema de controlo interno apropriado para permitir a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou erro;
- adoção de políticas e critérios contabilísticos adequados nas circunstâncias; e
- 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 pela auditoria das demonstrações financeiras

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:

- 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;

- 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;
- avaliamos a adequação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pelo órgão de gestão;
- concluímos 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;
- 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;
- 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 identificado durante a auditoria;
- 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;
- declaramos ao órgão de fiscalização que cumprimos os requisitos éticos relevantes relativos à independência e comunicamos todos os relacionamentos e outras matérias que possam ser percecionadas como ameaças à nossa independência e, quando aplicável, as respetivas salvaguardas.

A nossa responsabilidade inclui ainda a verificação da concordância da informação constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras. (h)

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 apreciação sobre a Entidade, não identificámos incorreções materiais. (j)

Sobre o relatório de governo societário

Em nossa opinião, o relatório de governo societário foi preparado de acordo com as leis e regulamentos aplicáveis em vigor e a informação nele constante é coerente com as demonstrações financeiras auditadas, não tendo sido identificadas incorreções materiais.

Sobre os elementos adicionais previstos no artigo 10.º do Regulamento (UE) nº 537/2014

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:

- Fomos nomeados/eleitos auditores da Entidade pela primeira vez na assembleia geral de acionistas realizada em xx/xx/201x para um mandato compreendido entre 201X e 201X. Fomos nomeados/eleitos na assembleia geral de acionistas realizada em xx/xx/201x para um segundo mandato compreendido entre 201X e 201X (k).
- 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.
- 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 xx/xx/201x.

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

- Informamos (l) que, para além da auditoria, prestámos à Entidade (m) os seguintes serviços permitidos por lei e regulamentos em vigor:

- Serviço A
- Serviço B

Lisboa, xx de xxxxxxxx de 201x

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, SROC
representada por XXXXXXXX XXXXXXXX

Referências

a) Denominação da Entidade

(b) Os títulos das demonstrações financeiras devem ser os que a Entidade apresenta

(c) Data a que se referem as demonstrações financeiras

(d) Quando negativo, acrescentar “negativo”

(e) Indicar referencial contabilístico aplicável, por exemplo, “as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) tal como adotadas na União Europeia”, as “normas de contabilidade ajustadas emitidas pelo Banco de Portugal” 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 contabilístico 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) Quando a entidade estiver obrigada a elaborar relatório de governo societário, esta frase deverá ser substituída por “elaboração do relatório de gestão, incluindo o relatório de governo societário, nos termos legais e regulamentares aplicáveis”.

(h) No caso de sociedades que sejam emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado, esta frase deve ser substituída por “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.”

(i) No caso de entidades com valores mobiliários que se encontrem admitidos à negociação em mercado regulamentado acrescentar uma subsecção com o título “Sobre o relatório de governo societário” e o texto seguinte:

“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 referido artigo.”

No caso de haver incorreções e/ou inconsistências materiais a relatar, o texto indicado deve ser substituído por:

“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 referido artigo, exceto quanto ao seguinte:

(descrever as incorreções identificadas) “

(j) No caso de haver incorreções e/ou inconsistências materiais a relatar, o texto indicado deve ser substituído por:

“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 apreciação sobre a Entidade, não identificámos incorreções materiais, exceto quanto ao seguinte:

(descrever as incorreções identificadas) “

(k) Quando aplicável

(l) Esta informação será:

(i) omitida na CLC/Relatório de auditoria se a mesma 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...”,

(m) Nos casos aplicáveis acrescentar “...e à(s) entidade(s) sob o seu controlo...”

ANEXOS

ANEXO 1

GUIA DE APLICAÇÃO TÉCNICA nº 1 DA OROC (revista) (excerto)

Modelo de Certificação Legal das Contas sem reservas

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

RELATO SOBRE A AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Opinião

Auditámos as demonstrações financeiras anexas de Xxxxxxxxxxxxxxxxxx (a) (a Entidade), que compreendem (b) o balanço em xx/xx/201x (c) (que evidencia um total de xxxxxxxxx euros e um total de capital próprio (d) de xxxxxxxxx euros, incluindo um resultado líquido (d) de xxxxxxxx euros), a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano 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 Xxxxxxxxxxxxxxxxxx (a) em xx/xx/201x (c) e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística (e).

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, número 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

(Esta secção apenas é utilizada quando o ROC entender, no seu julgamento profissional, que deve comunicar no relatório as matérias que tiveram maior importância na auditoria das demonstrações financeiras do ano corrente. Se o fizer, deve ter em conta os requisitos e demais orientações que estão previstos na ISA 701 – Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente)

Outras matérias

(Esta secção apenas é utilizada, quando se justificar, nos termos da ISA 706 – Parágrafos de Ênfases e parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente, (vg. informação sobre alterações da modificação da opinião em relação ao último ano, restringir a distribuição do relatório de auditoria, etc.))

Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras (g)

O órgão de gestão é responsável pela:

- 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 as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística (e);
- elaboração do relatório de gestão nos termos legais e regulamentares aplicáveis;
- criação e manutenção de um sistema de controlo interno apropriado para permitir a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou erro;
- adoção de políticas e critérios contabilísticos adequados nas circunstâncias; e
- 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 pela auditoria das demonstrações financeiras

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:

- 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;
- 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;
- avaliamos a adequação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pelo órgão de gestão;
- concluímos 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 concluímos 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;
- 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;
- comunicamos com os encarregados da governação, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e as conclusões significativas da auditoria incluindo qualquer deficiência significativa de controlo interno identificado durante a auditoria.

A nossa responsabilidade inclui ainda a verificação da concordância da informação constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras.

RELATO SOBRE OUTROS REQUISITOS LEGAIS E REGULAMENTARES

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 apreciação sobre a Entidade, não identificámos incorreções materiais. (h)

Referências

- (a) Denominação da Entidade
- (b) Os títulos das demonstrações financeiras devem ser os que a Entidade apresenta
- (c) Data a que se referem as demonstrações financeiras
- (d) Quando negativo, acrescentar “negativo”
- (e) Indicar referencial contabilístico aplicável, por exemplo, “Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística”, “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades do Sistema de Normalização Contabilística”, “Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas”, ou “Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) tal como adotadas na União Europeia”. Caso o referencial contabilístico 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) Caso a Entidade não disponha, nem deva dispor, de órgão de fiscalização este título deverá ser “Responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras” e o texto relativo à responsabilidade do órgão de fiscalização deve ser omitido.
- (h) No caso de haver incorreções e/ou inconsistências materiais a relatar, o texto indicado deve ser substituído por:
“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 apreciação sobre a Entidade, não identificámos incorreções materiais, exceto quanto ao seguinte:
(descrever as incorreções identificadas) “

ANEXO 2

Exemplo de CLC com opinião adversa

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

RELATO SOBRE A AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Opinião adversa

Auditámos as demonstrações financeiras anexas de XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX (a) (a Entidade), que compreendem (b) o balanço em xx/xx/201x (c) (que evidencia um total de xxxxxxxxx euros e um total de capital próprio (d) de xxxxxxxxx euros, incluindo um resultado líquido (d) de xxxxxxxxx euros), a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, e as notas anexas às demonstrações financeiras que incluem um resumo das políticas contabilísticas significativas.

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 de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira de XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX (a) em xx/xx/201x (c) e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística (e).

Bases para a opinião adversa

(Descrição das situações que motivam a opinião modificada)

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. 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 adversa.

Incerteza material relacionada com a continuidade (f)

(Esta secção apenas é utilizada quando, nos termos do artigo 45.º, número 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

(Esta secção apenas é utilizada quando o ROC entender, no seu julgamento profissional, que deve comunicar no relatório as matérias que tiveram maior importância na auditoria das demonstrações financeiras do ano corrente. Se o fizer, deve ter em conta os requisitos e demais orientações que estão previstos na ISA 701 – Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente).

Outras matérias

(Esta secção apenas é utilizada, quando se justificar, nos termos da ISA 706 – Parágrafos de Ênfases e parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente, (vg. informação sobre alterações da modificação da opinião em relação ao último ano, restringir a distribuição do relatório de auditoria, etc.))

Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras (g)

O órgão de gestão é responsável pela:

- 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 as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística (e);
- elaboração do relatório de gestão nos termos legais e regulamentares aplicáveis;

- criação e manutenção de um sistema de controlo interno apropriado para permitir a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou erro;
- adoção de políticas e critérios contabilísticos adequados nas circunstâncias; e
- 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 pela auditoria das demonstrações financeiras

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:

- 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;
- 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;
- avaliamos a adequação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pelo órgão de gestão;
- concluímos 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;
- 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;
- comunicamos com os encarregados da governação, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e as conclusões significativas da auditoria incluindo qualquer deficiência significativa de controlo interno identificado durante a auditoria.

A nossa responsabilidade inclui ainda a verificação da concordância da informação constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras.

RELATO SOBRE OUTROS REQUISITOS LEGAIS E REGULAMENTARES

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, não tendo sido identificadas incorreções materiais. (h)

Lisboa, xx de xxxxxxx de 201x

Cunha & Dias, SROC, Lda
representada por Xxxxxxxx

Referências

(a) Denominação da Entidade

- (b) Os títulos das demonstrações financeiras devem ser os que a Entidade apresenta
- (c) Data a que se referem as demonstrações financeiras
- (d) Quando negativo, acrescentar “negativo”
- (e) Indicar referencial contabilístico aplicável, por exemplo, “Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística”, “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades do Sistema de Normalização Contabilística”, “Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas”, ou “Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) tal como adotadas na União Europeia”. Caso o referencial contabilístico 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) Caso a Entidade não disponha, nem deva dispor, de órgão de fiscalização este título deverá ser “Responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras” e o texto relativo à responsabilidade do órgão de fiscalização deve ser omitido.
- (h) No caso de haver incorreções e/ou inconsistências materiais a relatar, o texto indicado deve ser substituído por:
 “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 /não foi preparado de acordo com os requisitos legais e regulamentares aplicáveis em vigor, a informação nele constante é/não é concordante com as demonstrações financeiras auditadas e identificámos as seguintes incorreções materiais:
 (descrever as incorreções identificadas) “

Exemplo de CLC com escusa de opinião

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS/RELATÓRIO DE AUDITORIA

RELATÓRIO SOBRE A AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Escusa de Opinião

Fomos contratados para auditar as demonstrações financeiras anexas de XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX (a) (a Entidade), que compreendem (b) o balanço em xx/xx/201x (c) (que evidencia um total de xxxxxxxxx euros e um total de capital próprio (d) de xxxxxxxxx euros, incluindo um resultado líquido (d) de xxxxxxxxx euros), a demonstração dos resultados por naturezas, 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.

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.

Bases para a escusa de Opinião

(Descrição das situações que motivam a escusa de opinião)

Incerteza material relacionada com a continuidade (f)

(Esta secção apenas é utilizada quando, nos termos do artigo 45.º, número 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

(Esta secção apenas é utilizada quando o ROC entender, no seu julgamento profissional, que deve comunicar no relatório as matérias que tiveram maior importância na auditoria das demonstrações financeiras do ano corrente. Se o fizer, deve ter em conta os requisitos e demais orientações que estão previstos na ISA 701 – Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente).

Outras matérias

(Esta secção apenas é utilizada, quando se justificar, nos termos da ISA 706 – Parágrafos de Ênfases e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente, (vg. informação sobre alterações da modificação da opinião em relação ao último ano, restringir a distribuição do relatório de auditoria, etc.))

Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras (g)

O órgão de gestão é responsável pela:

- 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 as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística (e);
- elaboração do relatório de gestão nos termos legais e regulamentares aplicáveis;
- criação e manutenção de um sistema de controlo interno apropriado para permitir a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou erro;
- adoção de políticas e critérios contabilísticos adequados nas circunstâncias; e
- 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 pela auditoria das demonstrações financeiras

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.

RELATO SOBRE OUTROS REQUISITOS LEGAIS E REGULAMENTARES

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, não tendo sido identificadas incorreções materiais. (h)

Lisboa, xx de xxxxxxxx de 201x

Cunha & Dias, SROC, Lda
representada por Xxxxxxxx

Referências

- (a) Denominação da Entidade
- (b) Os títulos das demonstrações financeiras devem ser os que a Entidade apresenta
- (c) Data a que se referem as demonstrações financeiras
- (d) Quando negativo, acrescentar “negativo”
- (e) Indicar referencial contabilístico aplicável, por exemplo, “Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística”, “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades do Sistema de Normalização Contabilística”, “Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas”, ou “Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) tal como adotadas na União Europeia”. Caso o referencial contabilístico 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) Caso a Entidade não disponha, nem deva dispor, de órgão de fiscalização este título deverá ser “Responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras” e o texto relativo à responsabilidade do órgão de fiscalização deve ser omitido.
- (h) No caso de haver incorreções e/ou inconsistências materiais a relatar, o texto indicado deve ser substituído por:
“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 /não foi preparado de acordo com os requisitos legais e regulamentares aplicáveis em vigor, a informação nele constante é/não é concordante com as demonstrações financeiras auditadas e identificámos as seguintes incorreções materiais:
(descrever as incorreções identificadas) “

ANEXO 3

ISA 700 - Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras

(...)

Relatório do Auditor

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

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

Título

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

Destinatário

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

Parágrafo Introdutório

23. O parágrafo introdutório do relatório do auditor deve: (Ref: Parágrafos A17-A19)

- (a) Identificar a entidade cujas demonstrações financeiras foram auditadas;
- (b) Declarar que as demonstrações financeiras foram auditadas;
- (c) Identificar o título de cada demonstração que integra as demonstrações financeiras;
- (d) Remeter para o resumo das políticas contábilísticas significativas e para outras notas explicativas; e
- (e) Especificar a data ou período cobertos por cada demonstração financeira que integra as demonstrações financeiras.

Responsabilidade da Gerência pelas Demonstrações Financeiras

24. Esta secção do relatório do auditor descreve a responsabilidade daqueles que são responsáveis na organização pela preparação das demonstrações financeiras. O relatório do auditor não necessita de se referir especificamente à "gerência", mas deve usar a expressão que seja apropriada no quadro legal da jurisdição envolvida. Em algumas jurisdições a referência apropriada poderá ser aos encarregados da governação.

25. O relatório do auditor deve incluir uma secção com o título "Responsabilidade da Gerência [ou outra expressão apropriada] pelas Demonstrações Financeiras".

26. O relatório do auditor deve descrever a responsabilidade da gerência pela preparação das demonstrações financeiras. A descrição deve incluir uma explicação no sentido de que a gerência é responsável pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável e pelo controlo interno que determine ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou a erro. (Ref: Parágrafos A20-A23)

27. Quando as demonstrações financeiras forem preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada, a explicação da responsabilidade da gerência pelas demonstrações financeiras no relatório do auditor deve referir-se à "preparação e apresentação apropriada destas demonstrações financeiras" ou à "preparação de demonstrações financeiras que dão uma imagem verdadeira e apropriada", conforme apropriado nas circunstâncias.

Responsabilidade do Auditor

28. O relatório do auditor deve incluir uma secção com o título "Responsabilidade do Auditor".

29. O relatório do auditor deve declarar que a responsabilidade do auditor é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras com base na auditoria. (Ref: Parágrafo A24)

30. O relatório do auditor deve declarar que a auditoria foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria. O relatório do auditor deve também explicar que essas normas exigem que o auditor cumpra requisitos éticos e que planeie e execute a auditoria para obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material. (Ref: Parágrafos A25-A26)

31. O relatório do auditor deve descrever uma auditoria declarando que:

(a) Uma auditoria envolve a execução de procedimentos para obter prova de auditoria acerca das quantias e das divulgações constantes das demonstrações financeiras;

(b) Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a respetiva avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude ou a erro. Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada pela entidade das demonstrações financeiras a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da entidade. Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno, juntamente com a auditoria das demonstrações financeiras, deve omitir a frase

segundo a qual a consideração do controlo interno pelo auditor não se destina a expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno; e

(c) Uma auditoria inclui também avaliar a apropriação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas feitas pela gerência, bem como a apresentação global das demonstrações financeiras.

32. Quando as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada, a descrição da auditoria no relatório do auditor deve referir-se à "preparação e apresentação apropriadas das demonstrações financeiras pela entidade" ou à "preparação pela entidade de demonstrações financeiras que dão uma imagem verdadeira e apropriada", conforme apropriado nas circunstâncias.

33. O relatório do auditor deve declarar se o auditor entende que a prova de auditoria que obteve é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a sua opinião.

Opinião do Auditor

34. O relatório do auditor deve incluir uma secção com o título "Opinião".

35. Quando expressar uma opinião não modificada sobre demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada, a opinião do auditor deve, a menos que de outra forma exigido por lei ou regulamento, usar uma das seguintes frases, que são consideradas equivalentes:

(a) As demonstrações financeiras apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, ... de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável];
ou

(b) As demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada ... de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável]. (Ref: Parágrafos. A27-A33)

36. Quando expressar uma opinião não modificada sobre demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de cumprimento, a opinião do auditor deve ser que as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável]. (Ref: Parágrafos A27, A29-A33)

37. Se a menção do referencial de relato financeiro aplicável na opinião do auditor não respeitar as Normas Internacionais de Relato Financeiro emitidas pelo International Accounting Standards Board ou as Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público emitidas pelo International Public Sector Accounting Standards Board, a opinião do auditor deve identificar a jurisdição de origem do referencial.

Outras Responsabilidades de Relato

38. Se o auditor tratar outras responsabilidades de relato no seu relatório sobre as demonstrações financeiras que sejam adicionais à responsabilidade, ao abrigo das ISA, de relatar sobre demonstrações financeiras, estas outras responsabilidades de relato devem ser tratadas numa secção separada do relatório do auditor que pode ter o subtítulo "Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares" ou outro, conforme apropriado para o conteúdo da secção em causa. (Ref: Parágrafos A34-A35)

39. Se o relatório do auditor contiver uma secção separada sobre outras responsabilidades de relato, os títulos, declarações e explicações referidos nos parágrafos 23-37 devem constar do subtítulo "Relatório sobre as Demonstrações Financeiras". O "Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares" deve ser apresentado a seguir ao "Relatório sobre as Demonstrações Financeiras". (Ref: Parágrafo A36)

Assinatura do Auditor

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

Data do Relatório do auditor

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

- (a) Foram preparadas todas as demonstrações que integram as demonstrações financeiras, incluindo as respetivas notas; e
- (b) Os detentores da autoridade reconhecida assumiram expressamente a responsabilidade por essas demonstrações financeiras.

Domicílio do Auditor

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

Relatório do Auditor Prescrito por Lei ou Regulamento

43. Se for exigido ao auditor por lei ou regulamento de uma jurisdição específica que use um formato ou redação específicos no seu relatório, este relatório só se deve referir às Normas Internacionais de Auditoria se incluir, no mínimo, todos os seguintes elementos: (Ref: Parágrafo A42)

- (a) Um título;
- (b) Um destinatário, conforme exigido pelas circunstâncias do trabalho;
- (c) Um parágrafo introdutório que identifique as demonstrações financeiras auditadas;

- (d) Uma descrição da responsabilidade da gerência (ou outra expressão apropriada, ver o parágrafo 24) pela preparação das demonstrações financeiras;
- (e) Uma descrição da responsabilidade do auditor no sentido de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras e do âmbito da auditoria que inclua:
- Uma referência às Normas Internacionais de Auditoria e à lei ou regulamento; e
 - Uma descrição de uma auditoria de acordo com essas normas;
- (f) Um parágrafo de opinião que contenha a expressão de uma opinião sobre as demonstrações financeiras e uma referência ao referencial de relato financeiro aplicável utilizado para preparar as demonstrações financeiras (incluindo a identificação da jurisdição de origem do referencial de relato financeiro que não seja as Normas Internacionais de Relato Financeiro ou as Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público, ver o parágrafo 37);
- (g) A assinatura do auditor;
- (h) A data do relatório do auditor; e
- (i) O domicílio do auditor.

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

44. Um auditor poderá ter de conduzir uma auditoria de acordo com as normas de auditoria de uma jurisdição específica (as "normas nacionais de auditoria") mas, adicionalmente, cumprir com as ISA na condução dessa auditoria. Se for este o caso, o relatório do auditor pode referir-se às Normas Internacionais de Auditoria para além das normas nacionais de auditoria, mas só o deve fazer se: (Ref: Parágrafos A43-A44)

- (a) Não existir conflito entre os requisitos das normas nacionais de auditoria e os das ISA que levasse o auditor a (i) formar uma opinião diferente ou a (ii) não incluir um parágrafo de Ênfase que, nas circunstâncias particulares, é exigido pelas ISA; e
- (b) O relatório do auditor incluir, no mínimo, todos os elementos estabelecidos no parágrafo 43(a)(i) quando o auditor usar o formato ou redação especificados pelas normas nacionais de auditoria. A referência à lei ou regulamento constante do parágrafo 43(c) deve ser lida como referência às normas nacionais de auditoria. O relatório do auditor deve por isso identificar essas normas nacionais de auditoria.

45. Quando o relatório do auditor referir não só as normas nacionais de auditoria mas também as Normas Internacionais de Auditoria, deve identificar a jurisdição de origem das normas nacionais de auditoria.

ANEXO 4

ISA 705 - Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente

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, o auditor conclui que é necessária uma modificação na sua opinião sobre as 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.

Objetivo

4. O objetivo 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 detetadas 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 detetar, 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 detetar, 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 interação 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, 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 detetar, 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 detetar, se existirem, podem ser não só materiais como profundos, de tal forma que uma opinião com reservas não seria adequada para refletir 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 nestas circunstâncias seria contraditório com a opinião adversa ou a escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras como um todo. (Ref: Parágrafo A16)

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 respetivos 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, exceto 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 aspetos 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, "exceto 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 aspetos 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 Governança

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

ANEXO 5

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

”(...)

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) Incluí-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)
- (...)"