NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 570 (REVISTA)

CONTINUIDADE

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2016)

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	
Âmbito desta ISA	1
Pressuposto da Continuidade	2
Responsabilidade pela Apreciação da Capacidade da Entidade para Prosseguir em Continuidade	3–7
Data de Eficácia	8
Objetivos	9
Requisitos	
Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas	10–11
Avaliar a Apreciação do Órgão de Gestão	12–14
Período para Além da Apreciação do Órgão de Gestão	15
Procedimentos de Auditoria Adicionais Quando São Identificados Acontecimentos ou Condições	16
Conclusões do Auditor	17–20
Implicações no Relatório do Auditor	21–24
Comunicação com os Encarregados da Governação	25
Atraso Significativo na Aprovação das Demonstrações Financeiras	26
Material de Aplicação e Outro Material Explicativo	
Âmbito desta ISA	A1
Pressuposto da Continuidade	A2
Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas	A3–A7
Avaliar a Apreciação do Órgão de Gestão	A8–A13
Período para Além da Apreciação do Órgão de Gestão	A14–A15
Procedimentos de Auditoria Adicionais Quando São Identificados Acontecimentos ou Condições	A16–A20
Conclusões do Auditor	A21–A25
Implicações no Relatório do Auditor	A26–A35
Apêndice: Exemplos de Relatórios do Auditor Relativos à Continuidade	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 570 (Revista), *Continuidade*, deve ser lida no contexto da ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*.

Introdução

Âmbito desta ISA

1. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) aborda a responsabilidade do auditor numa auditoria de demonstrações financeiras no que respeita à continuidade e as implicações no relatório do auditor. (Ref: Parágrafo A1)

Pressuposto da Continuidade

2. Segundo o pressuposto da continuidade, as demonstrações financeiras são preparadas presumindo que a entidade está em continuidade e manterá as suas atividades no futuro previsível. As demonstrações financeiras de finalidade geral são preparadas segundo o pressuposto da continuidade, a não ser que o órgão de gestão pretenda liquidar a entidade ou cessar as operações ou não tenha outra alternativa realista senão fazê-lo. As demonstrações financeiras de finalidade especial podem ser ou não preparadas de acordo com um referencial de relato financeiro relativamente ao qual o pressuposto da continuidade é relevante (por exemplo, em determinadas jurisdições o pressuposto da continuidade não é relevante para algumas demonstrações financeiras preparadas numa base fiscal). Quando o uso do pressuposto da continuidade é apropriado, os ativos e passivos são registados no pressuposto de que a entidade será capaz de realizar os seus ativos e liquidar os seus passivos no âmbito normal da atividade. (Ref: Parágrafo A2)

Responsabilidade pela Apreciação da Capacidade da Entidade para Prosseguir em Continuidade

3. Alguns referenciais de relato financeiro contêm um requisito explícito para o órgão de gestão fazer uma apreciação específica da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, bem como normas respeitantes às matérias a considerar e divulgações a fazer no que respeita à continuidade. Por exemplo, a Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 1 exige que o órgão de gestão faça uma apreciação da capacidade de uma entidade para prosseguir em continuidade.[1] Os requisitos pormenorizados respeitantes à responsabilidade do órgão de gestão pela apreciação da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade e pelas correspondentes divulgações nas demonstrações financeiras também podem ser estabelecidos por lei ou regulamento.

4. Noutros referenciais de relato financeiro, pode não existir um requisito explícito para o órgão de gestão fazer uma apreciação específica da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Apesar disso, uma vez que o pressuposto da continuidade é um princípio fundamental na preparação de demonstrações financeiras conforme referido no parágrafo 2, a preparação de demonstrações financeiras exige que o órgão de gestão aprecie a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade mesmo que o referencial de relato financeiro não inclua um requisito explícito para o fazer.

5. A apreciação pelo órgão de gestão da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade envolve fazer um julgamento, num determinado momento, acerca do desfecho futuro, que é por definição incerto, de acontecimentos ou condições. Os fatores que se seguem são relevantes para esse julgamento:

   - O grau de incerteza associado ao desfecho de um acontecimento ou condição aumenta significativamente quanto mais longínquo no futuro for o acontecimento ou condição ou o seu desfecho. Por essa razão, a maioria dos referenciais de relato financeiro que exigem uma apreciação explícita do órgão de gestão especificam o período relativamente ao qual se exige que o órgão de gestão considere toda a informação disponível.
   - A dimensão e a complexidade da entidade, a natureza e a condição do seu negócio e o grau em que é afetado por fatores externos afetam o julgamento respeitante ao desfecho de acontecimentos ou condições.
   - Qualquer julgamento acerca do futuro é baseado na informação disponível no momento em que é feito. Acontecimentos subsequentes podem resultar em desfechos inconsistentes com os julgamentos que eram razoáveis no momento em que foram feitos.

Responsabilidades do Auditor

6. As responsabilidades do auditor são obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da adequação do uso do pressuposto da continuidade pelo órgão de gestão na preparação e apresentação das demonstrações financeiras e concluir, com base na prova recolhida, se existe uma incerteza material acerca da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Estas responsabilidades existem mesmo que o referencial de relato financeiro

[1] IAS 1, *Apresentação de Demonstrações Financeiras*, parágrafos 25 e 26

utilizado na preparação das demonstrações financeiras não inclua um requisito explícito no sentido de o órgão de gestão fazer uma apreciação específica da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade.

7. Porém, conforme descrito na ISA 200,[2] os potenciais efeitos de limitações inerentes à capacidade do auditor para detetar distorções materiais são maiores para futuros acontecimentos ou condições que possam dar origem a que uma entidade não consiga prosseguir em continuidade. O auditor não pode prever tais acontecimentos ou condições futuras. Consequentemente, a ausência de qualquer referência quanto à incerteza de continuidade no relatório de um auditor não pode ser vista como garantia da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade.

Data de Eficácia

8. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2016.

Objetivos

9. Os objetivos do auditor são:

   (a) Obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante ao uso apropriado do pressuposto da continuidade pelo órgão de gestão na preparação das demonstrações financeiras;

   (b) Concluir, com base na prova de auditoria obtida, se existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que coloquem dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade; e

   (c) Relatar de acordo com esta ISA.

Requisitos

Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas

10. Quando executa procedimentos de avaliação do risco conforme exigido pela ISA 315 (Revista 2019),[3] o auditor deve considerar se existem acontecimentos ou condições que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Ao fazê-lo, o auditor deve determinar se o órgão de gestão já fez uma apreciação preliminar da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, e: (Ref: Parágrafos A3 a A6)

    (a) Se tal apreciação foi feita, o auditor deve discuti-la com o órgão de gestão e determinar se o órgão de gestão identificou acontecimentos ou condições que, individual ou coletivamente, possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade e, em caso afirmativo, os planos do órgão de gestão para lidar com esses acontecimentos ou condições; ou

    (b) Se tal apreciação ainda não foi feita, o auditor deve discutir com o órgão de gestão as bases para o uso pretendido do pressuposto da continuidade e indagar do órgão de gestão se existem acontecimentos ou condições que, individual ou coletivamente, possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade.

11. O auditor deve ficar alerta durante toda a auditoria para prova de auditoria relativa a acontecimentos ou condições que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. (Ref: Parágrafo A7)

Avaliar a Apreciação do Órgão de Gestão

12. O auditor deve avaliar a apreciação do órgão de gestão sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. (Ref: Parágrafos A8 a A10, A12 e A13)

13. Ao avaliar a apreciação do órgão de gestão sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, o auditor deve cobrir o mesmo período que foi usado pelo órgão de gestão para a sua apreciação conforme exigido pelo referencial de relato financeiro aplicável ou por lei ou regulamento, se estes especificarem um período mais longo. Se a apreciação do órgão de gestão sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade cobrir um período inferior a doze meses a partir da data das demonstrações financeiras conforme definido na ISA 560,[4]

---

2 ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafos A56 a A57

3 ISA 315 (Revista 2019), *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material*, parágrafo 13

4 ISA 560, *Acontecimentos Subsequentes*, parágrafo 5(a)

o auditor deve pedir ao órgão de gestão que alargue o seu período de apreciação para pelo menos doze meses a partir dessa data. (Ref: Parágrafos A11 a A13)

14. Ao avaliar a apreciação do órgão de gestão, o auditor deve considerar se a apreciação do órgão de gestão inclui toda a informação relevante de que tem conhecimento em consequência da auditoria.

Período para Além da Apreciação do Órgão de Gestão

15. O auditor deve questionar o órgão de gestão quanto ao seu conhecimento de acontecimentos ou condições para além do período apreciado pelo órgão de gestão que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. (Ref: Parágrafos A14 e A15)

Procedimentos de Auditoria Adicionais Quando São Identificados Acontecimentos ou Condições

16. Se forem identificados acontecimentos ou condições que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, o auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada para determinar se existe ou não uma incerteza material relacionada com aqueles acontecimentos ou condições (doravante referida como "incerteza material") através da execução de procedimentos de auditoria adicionais, incluindo a consideração de fatores atenuantes. Estes procedimentos devem incluir: (Ref: Parágrafo A16)

    (a) Quando o órgão de gestão ainda não tiver feito uma apreciação da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, pedir ao órgão de gestão para fazer essa apreciação;

    (b) Avaliar as medidas futuras que o órgão de gestão prevê aplicar, com vista a verificar a sua apreciação da continuidade, se o desfecho desses planos poderá melhorar a situação e se os planos do órgão de gestão são viáveis nas circunstâncias. (Ref: Parágrafo A17)

    (c) Quando a entidade tiver preparado uma previsão de fluxos de caixa e a análise dessa previsão for um facto significativo na consideração do futuro desfecho de acontecimentos ou condições para efeitos da avaliação das medidas que o órgão de gestão prevê aplicar: (Ref: Parágrafos A18 e A19)

        (i) Avaliar a fiabilidade dos dados subjacentes gerados para preparar a previsão; e

        (ii) Determinar se existe suporte adequado para os pressupostos subjacentes à previsão.

    (d) Considerar se quaisquer factos ou informações adicionais ficaram disponíveis desde a data em que o órgão de gestão fez a sua apreciação.

    (e) Pedir declarações escritas ao órgão de gestão e, quando apropriado, aos encarregados da governação, com respeito aos seus planos para medidas futuras e à viabilidade destes planos (Ref: Parágrafo A20).

Conclusões do Auditor

17. O auditor deve avaliar se obteve prova de auditoria suficiente e apropriada sobre a apropriação do uso do pressuposto da continuidade pelo órgão de gestão na preparação das demonstrações financeiras e extrair conclusões dessa avaliação.

18. Com base na prova de auditoria obtida, o auditor deve concluir se, no seu julgamento, existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que, individual ou coletivamente, possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Existe uma incerteza material quando a ordem de grandeza do seu potencial impacto e probabilidade de ocorrência é tal que, no julgamento do auditor, a divulgação apropriada da natureza e implicações dessa incerteza são necessárias para: (Ref: Parágrafo A21 e A22)

    (a) No caso de um referencial de apresentação apropriada, ter uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras, ou

    (b) No caso de um referencial de cumprimento, que as demonstrações financeiras não sejam enganadoras.

Adequação das Divulgações Quando foram Identificados Acontecimentos ou Condições e Existe uma Incerteza Material

19. Se o auditor concluir que o uso do pressuposto da continuidade é apropriado nas circunstâncias, mas existe uma incerteza material, deve determinar se as demonstrações financeiras (Ref: Parágrafos A22 e A23):

    (a) Descrevem adequadamente os principais acontecimentos ou condições que podem colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade e os planos do órgão de gestão para tratar esses acontecimentos ou condições; e

(b) Divulgam claramente que existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que podem colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade e que, por isso, a entidade poderá não ser capaz de realizar os seus ativos e liquidar os seus passivos no âmbito normal da atividade.

Adequação das Divulgações Quando foram Identificados Acontecimentos ou Condições, mas Não Existe uma Incerteza Material

20. Se foram identificados acontecimentos ou condições que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, mas, baseado na prova de auditoria obtida, o auditor conclui que não existe uma incerteza material, deve avaliar se, à luz dos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, as demonstrações financeiras fazem divulgação apropriada desses acontecimentos ou condições. (Ref: Parágrafos A24 e A25)

Implicações no Relatório do Auditor

Uso do Pressuposto da Continuidade Não é Apropriado

21. Se as demonstrações financeiras foram preparadas usando o pressuposto da continuidade, mas, no julgamento do auditor, o uso pelo órgão de gestão desse pressuposto não é apropriado, o auditor deve expressar uma opinião adversa. (Ref: Parágrafos A26 e A27)

Uso do Pressuposto da Continuidade é Apropriado, Mas Existe uma Incerteza Material

É Feita Divulgação Apropriada da Incerteza Material nas Demonstrações Financeiras

22. Se for feita divulgação apropriada de uma incerteza material nas demonstrações financeiras, o auditor deve expressar uma opinião não modificada, mas deve incluir uma secção separada no seu relatório com o título "Incerteza Material Relativa à Continuidade" para: (Ref: Parágrafos A28 a A31 e A34)

(a) Chamar a atenção para a nota nas demonstrações financeiras que divulga as matérias referidas no parágrafo 19; e

(b) Mencionar que estes acontecimentos ou condições indicam que existe uma incerteza material que pode colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade e que a sua opinião não é modificada com respeito a essa matéria.

Não é Feita Divulgação Apropriada da Incerteza Material nas Demonstrações Financeiras

23. Se não for feita divulgação apropriada nas demonstrações financeiras, o auditor deve: (Ref: Parágrafos A32 a A34)

(a) Expressar uma opinião com reservas ou uma opinião adversa, conforme o caso, de acordo com a ISA 705 (Revista)[5]; e

(b) Na secção do relatório "Bases Para a Opinião Com Reservas (Adversa)", mencionar que existe uma incerteza material que pode colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade e que as demonstrações financeiras não divulgam a matéria de forma apropriada.

Relutância do Órgão de Gestão em Fazer ou Alargar a sua Apreciação

24. Se o órgão de gestão se mostrar relutante em fazer ou alargar a sua apreciação quando solicitada para tal pelo auditor, este deve considerar as implicações no seu relatório. (Ref: Parágrafo A35)

Comunicação com os Encarregados da Governação

25. Salvo se todos os encarregados da governação estiverem envolvidos na gestão da entidade,[6] o auditor deve comunicar aos encarregados da governação acontecimentos ou condições identificadas que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Essa comunicação aos encarregados da governação deve incluir:

(a) Se os acontecimentos ou condições constituem uma incerteza material;

(b) Se o uso do pressuposto da continuidade é apropriado na preparação das demonstrações financeiras;

(c) A adequação das respetivas divulgações nas demonstrações financeiras; e

---

5 ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

6 ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*, parágrafo 13

(d) Quando aplicável, as implicações no relatório do auditor.

Atraso Significativo na Aprovação das Demonstrações Financeiras

26. Se existir um atraso significativo na aprovação das demonstrações financeiras pelo órgão de gestão ou pelos encarregados da governação após a data das demonstrações financeiras, o auditor deve indagar quanto às razões do atraso. Se o auditor considerar que o atraso pode estar relacionado com acontecimentos ou condições relacionadas com a apreciação da continuidade, deve executar os procedimentos de auditoria adicionais necessários, conforme descrito no parágrafo 16, bem como considerar o respetivo efeito nas suas conclusões respeitantes à existência de uma incerteza material, conforme descrito no parágrafo 18.

***

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Âmbito desta ISA (Ref: Parágrafo 1)

A1. A ISA 701[7] aborda as responsabilidades do auditor em comunicar matérias relevantes de auditoria no seu relatório. Essa ISA reconhece que matérias relativas à continuidade podem ser determinadas como matérias relevantes de auditoria, e explica que uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam colocar dúvida significativa sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade é, pela sua natureza, uma matéria relevante de auditoria.[8]

Pressuposto da Continuidade (Ref: Parágrafo 2)

Considerações Específicas para Entidades do Setor Público

A2. O uso pelo órgão de gestão do pressuposto da continuidade é também relevante para as entidades do setor público. Por exemplo, a Norma Internacional de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) 1 aborda a questão da capacidade das entidades do setor público para prosseguirem em continuidade.[9] Os riscos relativos à continuidade podem surgir, entre outros casos, de situações em que as entidades do setor público operam com fins lucrativos, em que o apoio governamental seja reduzido ou retirado ou no caso de privatização. Os acontecimentos ou condições que podem colocar dúvidas significativas sobre a capacidade de uma entidade para prosseguir em continuidade no setor público podem incluir situações em que a entidade do setor público precisa de financiamento para continuar a existir ou em que são tomadas decisões políticas que afetam os serviços prestados pela entidade do setor público.

Procedimentos de Avaliação do Risco e Atividades Relacionadas

Acontecimentos ou Condições que Podem Colocar Dúvidas Significativas sobre a Capa- cidade da Entidade para Prosseguir em Continuidade (Ref: Parágrafo 10)

A3. Apresentam-se em seguida exemplos de acontecimentos ou condições que, individual ou coletivamente, podem colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Esta lista não é exaustiva, nem a existência de um ou mais dos seus itens significa sempre que existe uma incerteza material.

Financeiros

- Posição líquida passiva ou posição líquida corrente passiva.
- Empréstimos obtidos a prazo fixo que se aproximam da maturidade sem perspetivas realistas de renovação ou reembolso, ou dependência excessiva de empréstimos obtidos a curto prazo para financiar ativos a longo prazo.
- Indicações de retirada de apoio financeiro por credores.
- Fluxos de caixa operacionais negativos, indicados por demonstrações financeiras históricas ou prospetivas.
- Principais rácios financeiros adversos.
- Perdas operacionais substanciais ou deterioração significativa no valor dos ativos usados para gerar fluxos de caixa.

---

7 ISA 701, *Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente*

8 Ver parágrafos 15 e A41 da ISA 701.

9 IPSAS 1, *Apresentação de Demonstrações Financeiras,* parágrafos 38 a 41

- Atraso ou descontinuidade nos dividendos.
- Incapacidade de pagar aos credores nas datas de vencimento.
- Incapacidade de cumprimento das condições de acordos de empréstimos.
- Alteração nas transações com os fornecedores, de pagamento a crédito para pagamento a pronto.
- Incapacidade de obter financiamento essencial para o desenvolvimento de novos produtos ou para outros investimentos essenciais.

Operacionais

- Intenção do órgão de gestão de liquidar a entidade ou de cessar operações.
- Perda dos principais elementos da gestão sem substituição.
- Perda de um grande mercado, do(s) principal(ais) cliente(s), de uma concessão, de uma licença ou do(s) principal(ais) fornecedor(es).
- Dificuldades laborais.
- Rutura de abastecimentos importantes.
- Aparecimento de um concorrente com grande sucesso.

Outros

- Incumprimento de exigências relacionadas com o capital ou de outras exigências estatutárias, tais como requisitos de solvência ou liquidez para as instituições financeiras.
- Processos legais ou regulatórios pendentes contra a entidade que possam, se tiverem êxito, resultar em reclamações que a entidade não é capaz de satisfazer.
- Alterações na legislação, regulamentação ou na política governamental que se espera virão a afetar negativamente a entidade.
- Catástrofes não cobertas ou insuficientemente cobertas por seguros, quando ocorrem.

A importância destes acontecimentos ou condições pode muitas vezes ser atenuada por outros fatores. Por exemplo, o efeito de uma entidade não ser capaz de efetuar os reembolsos normais das suas dívidas pode ser contrabalançado pelos planos do órgão de gestão de manter fluxos de caixa adequados por meios alternativos, como a alienação de ativos, renegociação dos planos de reembolso das dívidas ou a obtenção de capital adicional. Similarmente, a perda de um fornecedor importante pode ser atenuada pela disponibilidade de uma fonte de abastecimento alternativa adequada.

A4. Os procedimentos de avaliação do risco exigidos pelo parágrafo 10 ajudam o auditor a determinar se o uso do pressuposto da continuidade pelo órgão de gestão é um aspeto importante e o seu impacto no planeamento da auditoria. Estes procedimentos contribuem também para discussões mais oportunas com o órgão de gestão, incluindo uma discussão dos seus planos e da resolução de quaisquer questões de continuidade identificadas.

Considerações Específicas para Pequenas Entidades (Ref: Parágrafo 10)

A5. A dimensão de uma entidade pode afetar a sua capacidade para enfrentar condições adversas. As pequenas entidades podem ser capazes de responder rapidamente a oportunidades, mas não dispor das reservas necessárias para sustentar as operações.

A6. As condições de particular relevância para pequenas entidades incluem o risco de que os bancos e outros financiadores possam cessar o seu apoio à entidade, bem como a possível perda de um fornecedor importante, de um grande cliente, de um dos seus principais empregados ou do direito de operar sob uma licença, concessão ou outro acordo legal.

Permanecer Alerta ao logo de toda a Auditoria para Prova de Auditoria acerca de Acontecimentos ou Condições (Ref: Parágrafo 11)

A7. A ISA 315 (Revista 2019) exige que o auditor reveja a sua avaliação do risco e modifique os procedimentos de auditoria adicionais planeados em conformidade quando for obtida prova de auditoria adicional no decurso da

auditoria que afete a avaliação que o auditor faz do risco.[10] Se após a conclusão das avaliações do risco pelo auditor forem identificados acontecimentos ou condições que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, além de executar os procedimentos do parágrafo 16 o auditor poderá ter de rever a sua avaliação dos riscos de distorção material. A existência de tais acontecimentos ou condições pode também afetar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais do auditor em resposta aos riscos avaliados. A ISA 330[11] estabelece requisitos e dá orientação sobre esta questão.

Avaliar a Apreciação do Órgão de Gestão

Apreciação do Órgão de Gestão e Respetivo Suporte e Avaliação pelo Auditor (Ref: Parágrafo 12)

A8. A apreciação do órgão de gestão sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade é uma parte importante da consideração do auditor sobre o uso do pressuposto da continuidade pelo órgão de gestão.

A9. Não é da responsabilidade do auditor retificar a falta de análise do órgão de gestão. Em algumas circunstâncias, porém, a falta de apresentação pelo órgão de gestão de uma análise pormenorizada para suportar a sua apreciação poderá não impedir o auditor de concluir se o uso que o órgão de gestão fez do pressuposto da continuidade é apropriado nas circunstâncias. Por exemplo, quando há um historial de operações lucrativas e fácil acesso a recursos financeiros, o órgão de gestão pode fazer a sua apreciação sem uma análise pormenorizada. Neste caso, a avaliação pelo auditor da adequação da apreciação do órgão de gestão pode ser feita sem executar procedimentos de avaliação pormenorizados se os procedimentos adicionais de auditoria forem suficientes para o habilitar a concluir se o uso do pressuposto da continuidade pelo órgão de gestão na preparação das demonstrações financeiras é apropriado nas circunstâncias.

A10. Noutras circunstâncias, a avaliação da apreciação pelo órgão de gestão quanto à capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, conforme exigido pelo parágrafo 12, pode incluir uma avaliação do processo que o órgão de gestão seguiu para fazer a sua apreciação, os pressupostos em que baseou essa apreciação e os seus planos para medidas futuras, bem como se esses planos são viáveis nas circunstâncias.

O Período de Apreciação do Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo **Error! Reference source not found.**)

A11. A maior parte dos referenciais de relato financeiro que exigem uma apreciação explícita do órgão de gestão especificam o período relativamente ao qual se exige que o órgão de gestão considere toda a informação disponível.[12]

Considerações Específicas para Pequenas Entidades (Ref: Parágrafos 12 e **Error! Reference source not found.**)

A12. Em muitos casos, o órgão de gestão de pequenas entidades pode não ter preparado uma apreciação pormenorizada sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, mas pode, em vez disso, confiar num conhecimento profundo do negócio e das perspetivas futuras antecipadas. Ainda assim, de acordo com os requisitos desta ISA, o auditor terá de avaliar a apreciação do órgão de gestão sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Para as pequenas entidades, pode ser apropriado discutir com o órgão de gestão o financiamento a médio e longo prazo da entidade, desde que os argumentos do órgão de gestão possam ser corroborados por prova documental suficiente e não sejam inconsistentes com o conhecimento que o auditor tem da entidade. Assim, o requisito do parágrafo 13 no sentido de o auditor pedir ao órgão de gestão para alargar a sua apreciação pode ser satisfeito, por exemplo, pela discussão, indagação e inspeção da documentação de suporte, nomeadamente encomendas recebidas para entrega futura cuja viabilidade tenha sido avaliada ou de outra forma substanciada.

A13. O apoio continuado dos sócios-gerentes é muitas vezes importante para a capacidade das pequenas entidades para prosseguirem em continuidade. Quando uma pequena entidade for largamente financiada por empréstimos do sócio-gerente, pode ser importante que estes fundos não sejam retirados. Por exemplo, a continuidade de uma pequena entidade em dificuldades financeiras pode estar dependente da subordinação de um empréstimo à entidade a favor de bancos ou outros credores ou do apoio a um empréstimo à entidade por parte do sócio-gerente que dá em garantia o penhor dos seus ativos pessoais. Nestas circunstâncias, o auditor pode obter prova documental apropriada da subordinação do empréstimo ou da garantia pelo sócio-gerente. Quando uma entidade está dependente do apoio adicional do sócio-gerente, o auditor pode avaliar a capacidade desse sócio-gerente para liquidar a obrigação no âmbito do acordo de apoio. Adicionalmente, o auditor pode pedir confirmação escrita dos termos e condições anexos a tal apoio e do entendimento ou das intenções do sócio-gerente.

---

[10] ISA 315 (Revista 2019), parágrafo 37

[11] ISA 330, *As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados*

[12] Por exemplo, a IAS 1 define este período como devendo ser pelo menos de, mas não limitado a, doze meses a partir da data do balanço.

Período para Além da Apreciação do Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo 15)

A14. Conforme exigido pelo parágrafo 11, o auditor permanece alerta para a possibilidade de existirem acontecimentos conhecidos, programados ou não, ou condições que poderão ocorrer para além do período da apreciação usado pelo órgão de gestão e que possam pôr em questão a adequação do uso pelo órgão de gestão do pressuposto da continuidade na preparação das demonstrações financeiras. Uma vez que o grau de incerteza associado ao desfecho de um acontecimento ou condição aumenta à medida que o acontecimento ou condição é mais longínquo no futuro, ao considerar tais acontecimentos ou condições, os indícios de questões relativas à continuidade terão de ser significativos para que o auditor considere a necessidade de tomar medidas adicionais. Se forem identificados tais acontecimentos ou condições, o auditor poderá ter de pedir ao órgão de gestão para determinar a potencial relevância do acontecimento ou condição para a sua apreciação da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Nestas circunstâncias, aplicam-se os procedimentos do parágrafo 16.

A15. Para além da indagação ao órgão de gestão, o auditor não tem a responsabilidade de executar quaisquer outros procedimentos de auditoria para identificar acontecimentos ou condições que possam colocar dúvidas significativas quanto à capacidade da entidade para prosseguir em continuidade para além do período apreciado pelo órgão de gestão que, conforme referido no parágrafo 13, será de pelo menos doze messes a partir da data das demonstrações financeiras

Procedimentos de Auditoria Adicionais Quando São Identificados Acontecimentos ou Condições (Ref: Parágrafo 16)

A16. Os procedimentos de auditoria que são relevantes para os requisitos do parágrafo 16 podem incluir:

- Analisar e discutir com o órgão de gestão os fluxos de caixa, os resultados e outras previsões relevantes.
- Analisar e discutir as mais recentes demonstrações financeiras intercalares da entidade disponíveis.
- Ler os termos dos contratos de empréstimos e determinar se algum foi infringido.
- Ler as atas das reuniões de acionistas, dos encarregados da governação e de comissões relevantes na procura de referências a dificuldades de financiamento.
- Questionar o advogado da entidade com respeito à existência de litígios e reclamações e à razoabilidade da apreciação do órgão de gestão quanto ao seu desfecho e quanto à estimativa das suas implicações financeiras.
- Confirmar a existência, legalidade e possibilidade de cumprimento dos acordos para proporcionar ou manter apoio financeiro com terceiros e partes relacionadas e avaliar a capacidade financeira dessas partes para proporcionarem fundos adicionais.
- Avaliar os planos da empresa para tratar encomendas de clientes por satisfazer.
- Executar procedimentos de auditoria respeitantes a acontecimentos subsequentes para identificar os que reduzem ou de outra forma afetam a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade,
- Confirmar a existência, termos e adequação das facilidades de crédito.
- Obter e rever relatórios de ações dos reguladores.
- Determinar a adequação do suporte para quaisquer alienações de ativos planeadas.

Avaliar os Planos do Órgão de Gestão para Ações Futuras (Ref: Parágrafo 16(b))

A17. Avaliar os planos do órgão de gestão para ações futuras pode incluir indagações ao órgão de gestão quanto às medidas que tem a intenção de aplicar, incluindo, por exemplo, os seus planos para liquidar ativos, pedir dinheiro emprestado ou reestruturar dívidas, reduzir ou adiar dispêndios ou aumentar o capital.

Período de Apreciação pelo Órgão de Gestão (Ref: Parágrafo 16(c))

A18. Além dos procedimentos exigidos no parágrafo 16(c), o auditor pode comparar:

- A informação financeira prospetiva relativa a períodos recentes com resultados históricos; e
- A informação financeira prospetiva do período corrente com os resultados conseguidos até à data.

A19. Quando os pressupostos do órgão de gestão incluírem o apoio continuado de terceiros, seja através da subordinação de empréstimos, de compromissos no sentido de manter ou proporcionar financiamento adicional ou da prestação de garantias, e quando esse apoio for importante para a capacidade da entidade para prosseguir

em continuidade, o auditor pode considerar a necessidade de pedir confirmações escritas (incluindo os respetivos termos e condições) a esses terceiros e obter prova da sua capacidade para proporcionar esse apoio.

Declarações Escritas (Ref: Parágrafo 16(e))

A20. O auditor pode considerar apropriado obter declarações escritas específicas além das exigidas pelo parágrafo 16 como suporte a prova de auditoria obtida com respeito aos planos e medidas do órgão de gestão sobre a avaliação que fez da continuidade e a viabilidade desses planos e medidas.

Conclusões do Auditor

Incerteza Material Relacionada com Acontecimentos ou Condições que Possam Colocar Dúvidas Significativas sobre a Capacidade da Entidade para Prosseguir em Continuidade (Ref: Parágrafos 18 e 19)

A21. A expressão "incerteza material" é usada na IAS 1 ao abordar as incertezas relacionadas com acontecimentos e condições que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, que devem ser divulgadas nas demonstrações financeiras. Em alguns outros referenciais de relato financeiro a expressão "incerteza significativa" é usada em circunstâncias similares.

Adequação das Divulgações Quando foram Identificados Acontecimentos ou Condições e Existe uma Incerteza Material

A22. O parágrafo 18 explica que existe uma incerteza material quando a ordem de grandeza do seu potencial impacto e probabilidade de ocorrência é tal que é necessária divulgação apropriada para se conseguir uma apresentação apropriada (para referenciais de apresentação apropriada) ou para as demonstrações financeiras não serem enganadoras (para os referenciais de cumprimento). Aquele parágrafo exige que o auditor conclua se existe tal incerteza material independentemente de (ou de que forma) o referencial de relato financeiro aplicável definir uma incerteza material.

A23. O parágrafo 19 exige que o auditor determine se as divulgações das demonstrações financeiras abordam as matérias nele referidas. Essa determinação faz-se adicionalmente à determinação sobre se as divulgações sobre uma incerteza material exigidas pelo referencial de relato financeiro aplicável são adequadas. As divulgações exigidas por alguns referenciais de relato financeiro que são adicionais em relação às referidas no parágrafo 19 podem incluir:

- Avaliação do órgão de gestão sobre a importância de acontecimentos ou condições relacionadas com a capacidade da entidade em cumprir as suas obrigações; ou
- Julgamentos significativos feitos pelo órgão de gestão como parte da sua avaliação da capacidade da entidade em se manter em continuidade.

Alguns referenciais de relato financeiro podem proporcionar orientação adicional sobre as considerações a fazer pelo órgão de gestão relativamente a divulgações que abordem a ordem de grandeza do potencial impacto dos acontecimentos ou condições, e a probabilidade e momento da sua ocorrência.

Adequação das Divulgações Quando foram Identificados Acontecimentos ou Condições, Mas Não Existe uma Incerteza Material (Ref: Parágrafo 20)

A24. Mesmo quando não existe uma incerteza material, o parágrafo 20 exige que o auditor avalie se, à luz dos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, as demonstrações financeiras fazem divulgação apropriada dos acontecimentos ou condições que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Alguns referenciais de relato financeiro podem conter divulgações sobre:

- Acontecimentos ou condições principais;
- Avaliação pelo órgão de gestão da importância desses acontecimentos ou condições em relação à capacidade da entidade em cumprir as suas obrigações;
- Planos do órgão de gestão para mitigar o efeito desses acontecimentos ou condições; ou
- Julgamentos significativos feitos pelo órgão de gestão como parte da sua avaliação sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade.

A25. Quando as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada, a avaliação do auditor sobre se as demonstrações financeiras atingem uma apresentação apropriada inclui a consideração sobre a apresentação global, estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras, e se tais

demonstrações financeiras, incluindo as divulgações, representam as transações e acontecimentos subjacentes de uma forma que atinjam uma apresentação apropriada.[13] Dependendo dos factos e circunstâncias, o auditor pode concluir que são necessárias divulgações adicionais para se atingir uma apresentação apropriada. Pode ser o caso, por exemplo, quando tenham sido identificados acontecimentos ou condições que possam colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, mas, baseado na prova de auditoria obtida, o auditor conclui que não existe uma incerteza material, e o referencial de relato financeiro aplicável não exige explicitamente que se façam divulgações nessas circunstâncias.

Implicações no Relatório do Auditor

Uso do Pressuposto da Continuidade Não é Apropriado (Ref: Parágrafo 21)

A26. Se as demonstrações financeiras tiverem sido preparadas usando o pressuposto da continuidade, mas, no julgamento do auditor, o uso pelo órgão de gestão desse pressuposto nas demonstrações financeiras não é apropriado, o requisito do parágrafo 21 para o auditor expressar uma opinião adversa aplica-se independentemente de as demonstrações financeiras incluírem ou não uma divulgação sobre o uso não apropriado do pressuposto da continuidade pelo órgão de gestão.

A27. Nas circunstâncias em que o uso do pressuposto da continuidade não é apropriado, o órgão de gestão pode ser obrigado, ou optar, por preparar as demonstrações financeiras numa outra base. (por exemplo, base de liquidação). O auditor pode ser capaz de executar uma auditoria dessas demonstrações financeiras desde que determine que essa outra base é apropriada nas circunstâncias. O auditor pode ser capaz de expressar uma opinião não modificada sobre essas demonstrações financeiras desde que existam divulgações adequadas sobre a base em que foram preparadas as demonstrações financeiras, mas pode considerar apropriado ou necessário incluir no seu relatório um parágrafo de Ênfase de acordo com a ISA 706 (Revista)[14] chamando a atenção para a base utilizada e as razões para isso.

***Uso Apropriado do Pressuposto da Continuidade, mas Existe uma Incerteza Material* (Ref: Parágrafos 22 e 23)**

A28. A identificação de uma incerteza material é uma matéria importante para os utilizadores compreenderem as demonstrações financeiras. A existência de uma secção separada com um título que faça referência ao facto de existir uma incerteza material relacionada com a continuidade alerta os utilizadores para essa circunstância.

A29. O Apêndice a esta ISA dá exemplos dos textos que se exige sejam incluídos no relatório do auditor sobre demonstrações financeiras preparadas de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS). Se for usado outro referencial de relato financeiro, os exemplos apresentados devem ser adaptados para refletirem a aplicação desse outro referencial.

A30. O parágrafo 22 estabelece a informação mínima exigida a apresentar no relatório do auditor em cada uma das circunstâncias descritas. O auditor pode proporcionar informação adicional à exigida para explicar, por exemplo:

- Que a existência de uma incerteza material é fundamental para os utilizadores compreenderem as demonstrações financeiras;[15] ou
- Como a matéria foi abordada na auditoria. (ver também parágrafo A1)

É Feita Divulgação Apropriada da Incerteza Material nas Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 22)

A31. O Exemplo 1 do Apêndice desta ISA ilustra um relatório em que o auditor obteve prova de auditoria suficiente e apropriada sobre a apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade, mas existe uma incerteza material e foi feita divulgação adequada nas demonstrações financeiras. O Apêndice da ISA 700 (Revista) também inclui exemplos de redação sobre a continuidade a incluir no relatório do auditor para todas as entidades, para descrever as responsabilidades dos que preparam as demonstrações financeiras e as responsabilidades do auditor em relação a esta matéria.

Não é Feita Divulgação Apropriada da Incerteza Material nas Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 23)

A32. Os Exemplos 2 e 3 do Apêndice desta ISA ilustram relatórios que contêm uma opinião com reservas e uma opinião adversa, respetivamente, quando o auditor obteve prova de auditoria suficiente e apropriada sobre a

[13] ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar Sobre Demonstrações Financeiras,* parágrafo 14

[14] ISA 706 (Revista), *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente*

[15] ISA 706 (Revista), parágrafo A2

apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade, mas não foi feita divulgação adequada sobre uma incerteza material nas demonstrações financeiras.

A33. Em situações que envolvam múltiplas incertezas que são significativas para as demonstrações financeiras como um todo, o auditor pode considerar apropriado em casos extremamente raros expressar uma escusa de opinião em vez de mencionar o previsto no parágrafo 22. A ISA 705 (Revista) dá orientações sobre este assunto.[16]

Comunicação com os Reguladores (Ref: Parágrafos 22 e 23)

A34. Quando o auditor de uma entidade regulada considerar que é necessário incluir uma referência a matérias sobre continuidade no seu relatório, pode ter o dever de as comunicar à entidade reguladora ou de supervisão.

Relutância do Órgão de Gestão em Fazer ou Alargar a sua Apreciação (Ref: Parágrafo 24)

A35. Em determinadas circunstâncias, o auditor pode entender que é necessário pedir ao órgão de gestão para fazer ou alargar a sua apreciação. Se o órgão de gestão se mostrar relutante em fazê-lo, o auditor pode entender apropriado emitir uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião no seu relatório, porque pode não conseguir obter prova de auditoria suficiente e apropriada em relação ao uso do pressuposto da continuidade na preparação das demonstrações financeiras, nomeadamente prova de auditoria respeitante à existência de planos que o órgão de gestão tenha colocado em prática ou da existência de outros fatores atenuantes.

[16] ISA 705 (Revista), parágrafo 10

Apêndice

(Ref: Parágrafos A29, A31 e A32)

Exemplos de Relatórios do Auditor Relativos à Continuidade

- Exemplo 1: Relatório contendo uma opinião não modificada quando o auditor concluiu que existe uma incerteza material e a divulgação feita nas demonstrações financeiras é adequada
- Exemplo 2: Relatório contendo uma opinião com reservas quando o auditor concluiu que existe uma incerteza material e que as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas porque a divulgação não é adequada
- Exemplo 3: Relatório contendo uma opinião adversa quando o auditor concluiu que existe uma incerteza material e que as demonstrações financeiras omitem as divulgações exigidas relativas àquela incerteza

Exemplo 1 – Opinião não modificada quando existe uma incerteza material e é feita divulgação adequada nas demonstrações financeiras

Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 (Revista)[1] não é aplicável).**
- **As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS)** tal como emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) **(um referencial de finalidade geral).**
- **As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.[2]**
- **O auditor concluiu que é apropriado uma opinião não modificada (isto é, "limpa") baseada na prova de auditoria obtida.**
- **Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.**
- **Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade. A divulgação da incerteza material nas demonstrações financeiras é adequada.**
- **As matérias relevantes de auditoria foram comunicadas de acordo com a ISA 701.**
- **O auditor obteve toda a restante informação antes da data do relatório e não identificou distorções materiais nessa outra informação.**
- **As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.**
- **Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.**

[1] ISA 600, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)*

[2] ISA 210, *Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria*

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Apropriado]

Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras[3]

Opinião

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

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) 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 emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

Bases para a Opinião

Realizámos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [*jurisdição*], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos 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

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.

Matérias Relevantes de Auditoria

As matérias relevantes de auditoria são as que, no nosso julgamento profissional, tiveram maior importância na nossa auditoria das demonstrações financeiras do período corrente. Essas matérias foram consideradas no contexto da nossa auditoria das demonstrações financeiras como um todo, e na formação da nossa opinião, e não emitimos uma opinião separada a esse respeito. Além da matéria descrita na secção *Incerteza Material Relacionada com a Continuidade*, decidimos que as matérias descritas a seguir são matérias relevantes de auditoria a comunicar neste relatório.

[3] O subtítulo "Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras" é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, "Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares", não seja aplicável.

[*Descrição de cada uma das matérias de auditoria de acordo com a ISA 701.*]

Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, "Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas"]

[*Relato de acordo com os requisitos da ISA 720 (Revista) – ver Exemplo 1 no Apêndice 2 da ISA 720 (Revista)*]

Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras[4]

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)[5]]

Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras

[*Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)* [5]]

Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares

[*Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)*]

O sócio responsável pela auditoria de que resultou este relatório é [*nome*]

[*Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição*]

[*Domicílio do auditor*]

[*Data*]

[4] Nestes exemplos, os termos "órgão de gestão" e "encarregados da governação" devem ser substituídos por outros mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

[5] Os parágrafos 34 e 39 da ISA 700 (Revista) exigem que se inclua no relatório do auditor uma referência, para todas as entidades, sobre a continuidade para descrever as responsabilidades da entidade pelas demonstrações financeiras e as responsabilidades do auditor em relação a esta matéria.

Exemplo 2 – Opinião com reservas quando existe uma incerteza material e as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas porque não foi feito divulgação adequada

Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 (Revista) não é aplicável).**
- **As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) tal como emitidas pelo IASB (um referencial de finalidade geral).**
- **As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.**
- **Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.**
- **Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade. A Nota yy às demonstrações financeiras faz referência à magnitude, à expiração e ao total dos acordos de financiamento, mas as demonstrações financeiras não incluem o impacto ou a disponibilidade de refinanciamento nem caracterizam esta situação como uma incerteza material.**
- **As demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas devido à inadequada divulgação da incerteza material. É expressa uma opinião com reservas porque o auditor concluiu que os efeitos nas demonstrações financeiras desta inadequação são materiais mas não profundos.**
- **As matérias relevantes de auditoria foram comunicadas de acordo com a ISA 701.**
- **O auditor obteve toda a restante informação antes da data do relatório e a matéria que originou a opinião com reservas também afeta essa outra informação.**
- **As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.**
- **Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.**

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Apropriado]

Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras[6]

Opinião Com Reservas

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

Em nossa opinião, exceto quanto à divulgação incompleta da informação referida na secção *Bases para a Opinião Com Reservas*, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) 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 emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

Bases para a Opinião Com Reservas

Como referido na Nota yy, os acordos de financiamento da Sociedade expiraram e as quantias a pagar vencem-se em 19 de março de 20X2. A Sociedade não conseguiu concluir a renegociação dos financiamentos ou obter financiamentos alternativos. Esta situação indica que existe uma incerteza material que pode colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da Sociedade em se manter em continuidade. As demonstrações financeiras não divulgam adequadamente esta matéria.

Realizámos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [*jurisdição*], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião com reservas.

Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, "Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas"]

[*Relato de acordo com os requisitos da ISA 720 (Revista) – ver Exemplo 6 no Apêndice 2 da ISA 720 (Revista). O último parágrafo desta secção deste Exemplo deve ser adaptado para descrever a matéria que originou a opinião com reservas que também afeta a outra informação.*]

Matérias Relevantes de Auditoria

As matérias relevantes de auditoria são as que, no nosso julgamento profissional, tiveram maior importância na nossa auditoria das demonstrações financeiras do período corrente. Essas matérias foram consideradas no contexto da nossa auditoria das demonstrações financeiras como um todo, e na formação da nossa opinião, e não emitimos uma opinião separada a esse respeito. Além da matéria descrita na secção *Bases para a Opinião com Reservas*, decidimos que as matérias descritas a seguir são matérias relevantes de auditoria a comunicar neste relatório.

[*Descrição de cada uma das matérias de auditoria de acordo com a ISA 701.*]

Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras[7]

[*Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)*.[8]]

Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras

[*Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)[8]]*

---

6 O subtítulo "Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras" é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, "Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares", não seja aplicável.

7 Ou outros termos que sejam mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular

8 Os parágrafos 34 e 39 da ISA 700 (Revista) exigem que se inclua no relatório do auditor uma referência, para todas as entidades, sobre a continuidade para descrever as responsabilidades da entidade pelas demonstrações financeiras e as responsabilidades do auditor em relação a esta matéria.

Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares

[*Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)*]

O sócio responsável pela auditoria de que resultou este relatório é [*nome*]

[*Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição*]

[*Domicílio do auditor*]

[*Data*]

Exemplo 3 – Opinião adversa quando existe uma incerteza material e não foi divulgada nas demonstrações financeiras

Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade que não cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 (Revista) não é aplicável).**
- **As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) tal como emitidas pelo IASB (um referencial de finalidade geral).**
- **As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.**
- **Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.**
- **Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade e a Sociedade está a ponderar declarar falência. As demonstrações financeiras omitem as divulgações exigidas relativas à incerteza material.**
- **É expressa uma opinião adversa porque o auditor concluiu que os efeitos nas demonstrações financeiras desta omissão são materiais e profundos.**
- **O auditor não é obrigado a comunicar matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701, e optou por não o fazer.**
- **O auditor obteve toda a restante informação antes da data do relatório e a matéria que originou a opinião adversa também afeta essa outra informação.**
- **As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.**
- **Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.**

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Apropriado]

Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras[9]

Opinião Adversa

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

Em nossa opinião, dada a omissão da informação referida na secção *Bases para a Opinião Adversa*, as demonstrações financeiras anexas não apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a (ou *não dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) 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 emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

Bases para a Opinião Adversa

Os acordos de financiamento da Sociedade expiraram e as quantias a pagar venceram- se em 31 de dezembro de 20X1. A Sociedade não conseguiu concluir a renegociação dos financiamentos ou obter financiamentos alternativos e está a ponderar declarar falência. Esta situação indica que existe uma incerteza material que pode colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da Sociedade em se manter em continuidade. As demonstrações financeiras não divulgam adequadamente este facto.

Realizámos a nossa auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA). As nossas responsabilidades nos termos dessas normas estão descritas na secção *Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [*jurisdição*], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos. Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião adversa.

Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, "Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas"]

[*Relato de acordo com os requisitos da ISA 720 (Revista) – ver Exemplo 7 no Apêndice 2 da ISA 720 (Revista). O último parágrafo desta secção deste Exemplo deve ser adaptado para descrever a matéria que originou a opinião com reservas que também afeta a outra informação.*]

Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras [10]

[*Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)*.[11]]

Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras

[*Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista).*]

Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares

[*Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)*]

[*Assinatura em nome da firma de auditoria, o nome pessoal do auditor, ou ambos, conforme apropriado na jurisdição*]

[*Domicílio do auditor*]

[*Data*]

---

[9] O subtítulo "Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras" é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, "Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares", não seja aplicável.

[10] Ou outros termos que sejam mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular

[11] Os parágrafos 34 e 39 da ISA 700 (Revista) exigem que se inclua no relatório do auditor uma referência, para todas as entidades, sobre a continuidade para descrever as responsabilidades da entidade pelas demonstrações financeiras e as responsabilidades do auditor em relação a esta matéria.