NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 705 (REVISTA)
MODIFICAÇÕES À OPINIÃO NO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

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

ÍNDICE

	Parágrafos
Introdução	
Âmbito desta ISA	1
Tipos de Opiniões Modificadas	2
Data de Eficácia	3
Objetivo	4
Definições	5
Requisitos	
Circunstâncias Em que é Exigida uma Modificação à Opinião do Auditor	6
Determinar o Tipo de Modificação à Opinião do Auditor	7–15
Forma e Conteúdo do Relatório do Auditor Quando a Opinião é Modificada	16–29
Comunicação com os Encarregados da Governação	30
Material de Aplicação e Outro Material Explicativo	
Tipos de Opiniões Modificadas	A1
Circunstâncias Em que é Exigida uma Modificação à Opinião do Auditor	A2–A12
Determinar o Tipo de Modificação à Opinião do Auditor	A13–A16
Forma e Conteúdo do Relatório do Auditor Quando a Opinião é Modificada	A17–A26
Comunicação com os Encarregados da Governação	A27
Apêndice: Exemplos de Relatórios de Auditores com Modificações à Opinião	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*, deve ser lida no contexto da ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria em conformidade com as Normas Internacionais de Auditoria*.

Introdução

Âmbito desta ISA

1. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) aborda a responsabilidade do auditor em emitir um relatório apropriado nas circunstâncias em que, ao formar uma opinião de acordo com a ISA 700 (Revista),[1] ele conclui que é necessária uma modificação na sua opinião sobre as demonstrações financeiras. Esta ISA também aborda como a forma e conteúdo do relatório do auditor são afetados quando o auditor expressa uma opinião modificada. Em todos os casos, os requisitos de relato na ISA 700 (Revista) aplicam-se, e não são repetidos nesta ISA a não ser que sejam explicitamente tratados ou emendados pelos requisitos desta ISA.

Tipos de Opiniões Modificadas

2. Esta ISA estabelece três tipos de opiniões modificadas, nomeadamente uma opinião com reservas, uma opinião adversa e uma escusa de opinião. A decisão sobre qual o tipo de opinião apropriado 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 Eficácia

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

Objetivo

4. O objetivo do auditor é expressar claramente uma apropriada opinião modificada sobre as demonstrações financeiras, e que é 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 utilizadores.

   (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 a A7)

[1] ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*

(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 a 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 auditora 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, possam 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 pelo Órgão de Gestão após o Auditor Ter Aceite o Trabalho

11. Se, após aceitar o trabalho, o auditor tomar conhecimento que o órgão de gestão 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 ao órgão de gestão que remova a limitação.

12. Se o órgão de gestão recusar remover 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,[2] 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: Parágrafo A13)

(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. (Ref: Parágrafo A14)

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)

---

[2] ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*, parágrafo 13

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[3] 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

Opinião do Auditor

16. Quando o auditor modificar a opinião de auditoria, deve usar o título "Opinião com Reservas", "Opinião Adversa", ou "Escusa de Opinião", conforme apropriado, na secção da opinião. (Ref: Parágrafos A17 a A19)

Opinião com Reservas

17. 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) na secção Bases para a Opinião com Reservas:

    (a) Quando relatar de acordo com um referencial de apresentação apropriada, se as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais (ou dão uma imagem verdadeira e apropriada de) […] de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável]; ou

    (b) Quando relatar de acordo com um referencial de cumprimento, se as demonstrações financeiras anexas foram preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável].

    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 A20)

Opinião Adversa

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

    (a) Quando relatar de acordo com um referencial de apresentação apropriada, as demonstrações financeiras anexas não apresentam de forma apropriada (ou não dão uma imagem verdadeira e apropriada) […] de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável]; ou

    (b) Quando relatar de acordo com um referencial de cumprimento, as demonstrações financeiras não foram preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável].

Escusa de Opinião

19. Quando o auditor emitir uma escusa de opinião devido a uma incapacidade para obter prova de auditoria suficiente e apropriada, deve:

    (a) Declarar que não expressa uma opinião sobre as demonstrações financeiras anexas;

    (b) Declarar que, devido à importância da(s) matéria(s) descrita(s) na secção Bases para a Escusa de Opinião, não foi capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base para uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras; e,

    (c) Emendar a declaração exigida pelo parágrafo 24(b) da ISA 700 (Revista), que indica que as demonstrações financeiras foram auditadas, para declarar que o auditor foi contratado para auditar as demonstrações financeiras.

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

Bases para a Opinião

20. Quando o auditor modifica a opinião sobre as demonstrações financeiras, deve, além dos elementos específicos exigidos pela ISA 700 (Revista): (Ref: Parágrafo A21)

    (a) Emendar o título "Bases para a Opinião" exigido pelo parágrafo 28 da ISA 700 (Revista) para "Bases para a Opinião com Reservas", "Bases para a Opinião Adversa" ou "Bases para a Escusa de Opinião", conforme apropriado; e

    (b) Dentro desta secção, incluir uma descrição da matéria que deu origem à modificação.

21. Se existir uma distorção material das demonstrações financeiras que se relacione com quantias específicas nas demonstrações financeiras (incluindo divulgações quantitativas), o auditor deve incluir na secção das Bases para a Opinião 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 nesta secção. (Ref: Parágrafo A22)

22. Se existir uma distorção material das demonstrações financeiras relacionada com divulgações qualitativas, o auditor deve incluir na secção das Bases para a Opinião uma explicação da forma como as divulgações estão distorcidas.

23. Se existir uma distorção material das demonstrações financeiras relacionada com a falta de divulgação de informação que se exige que seja divulgada, o auditor deve:

    (a) Discutir a falta de divulgação com os encarregados da governação;

    (b) Descrever na secção das Bases para a Opinião 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 A23)

24. Se a modificação resultar da incapacidade para obter prova de auditoria suficiente e apropriada, o auditor deve incluir na secção das Bases para a Opinião as razões dessa incapacidade.

25. Quando o auditor expressar uma opinião com reservas ou adversa, deve emendar a declaração sobre se a prova de auditoria obtida é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a sua opinião (exigida pelo parágrafo 28 (d) da ISA 700 (Revista)) no sentido de incluir as palavras "com reservas" ou "adversa", conforme apropriado.

26. Quando o auditor emitir uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, o seu relatório não deve incluir os elementos exigidos pelo parágrafo 28 (b) e 28 (d) da ISA 700 (Revista). Esses elementos são:

    (a) Uma referência à secção do relatório onde são descritas as responsabilidades do auditor; e

    (b) Uma declaração sobre se a prova de auditoria obtida é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a opinião do auditor.

27. Mesmo que o auditor tenha expressado uma opinião adversa ou uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, deve descrever na secção das Bases para a Opinião 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 A24)

Descrição das Responsabilidades do Auditor Numa Auditoria de Demonstrações Financeiras Quando Emite uma Escusa de Opinião

28. Quando o auditor emitir uma escusa de opinião devido à incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada, deve emendar a descrição das responsabilidades do auditor exigida pelos parágrafos 39 a 41 da ISA 700 (Revista) para incluir somente o seguinte: (Ref: Parágrafo A25)

    (a) Uma declaração de que a responsabilidade do auditor é a de executar uma auditoria das demonstrações financeiras da entidade de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria e emitir um relatório;

    (b) Uma declaração de que, contudo, dado a(s) matéria(s) descritas na secção das 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 sobre as demonstrações financeiras; e

    (c) A declaração sobre a independência do auditor e outras responsabilidades éticas exigidas pelo parágrafo 28 (c) da ISA 700 (Revista).

Considerações Quando o Auditor Emite uma Escusa de Opinião sobre as Demonstrações Financeiras

29. Salvo se exigido por lei ou regulamento, quando o auditor emite uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, o relatório do auditor não deve incluir a secção de Matérias Relevantes de Auditoria de acordo com a ISA 701 ou a secção de Outra Informação de acordo com a ISA 720 (Revista)[4,5]. (Ref: Parágrafo A26)

Comunicação com os Encarregados da Governação

30. Quando o auditor tiver a intenção de modificar a opinião no seu relatório, deve comunicar aos encarregados da governação as circunstâncias que conduziram à modificação prevista e a redação proposta da modificação. (Ref: Parágrafo A27)

***

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Tipos de Opiniões Modificadas (Ref: Parágrafo 2)

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

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

Circunstâncias Em que é Exigida uma Modificação à Opinião do Auditor

Natureza das Distorções Materiais (Ref: Parágrafo 6(a))

A2. A ISA 700 (Revista) exige que o auditor, para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, conclua se foi obtida segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material.[6] Esta conclusão tem em conta a avaliação feita pelo auditor das distorções por corrigir, se existirem, nas demonstrações financeiras, de acordo com a ISA 450.[7]

A3. A ISA 450 define uma distorção como uma diferença entre a quantia, classificação, apresentação ou divulgação de um item relatado nas demonstrações financeiras e a quantia, classificação, apresentação ou divulgação que seria exigida para o item ficar de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. Consequentemente, uma distorção material das demonstrações financeiras pode ocorrer em relação:

(a) À apropriação das políticas contabilísticas selecionadas;

(b) À aplicação das políticas contabilísticas selecionadas; ou

(c) À apropriação ou adequação das divulgações nas demonstrações financeiras.

Apropriação das Políticas Contabilísticas Selecionadas

A4. Em relação à apropriação das políticas contabilísticas que o órgão de gestão selecionou, as distorções materiais das demonstrações financeiras podem surgir quando, por exemplo:

(a) As políticas contabilísticas selecionadas não são consistentes com o referencial de relato financeiro aplicável;

---

4 ISA 701, *Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente,* parágrafos 11 a 13

5 ISA 720 (Revista), *As Responsabilidades do Auditor Relativas com Outra Informação,* parágrafo A54

6 ISA 700 (Revista), parágrafo 11

7 ISA 450, *Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria*, parágrafo 11

(b) As demonstrações financeiras não descrevem corretamente uma política contabilística relacionada com um item significativo na demonstração de posição financeira, na demonstração de rendimentos integral, na demonstração de alterações no capital próprio ou na demonstração de fluxos de caixa; ou

(c) As demonstrações financeiras não representam ou divulgam as transações e acontecimentos subjacentes de uma maneira que atinja uma apresentação apropriada.

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

Aplicação das Políticas Contabilísticas Selecionadas

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

(a) Quando o órgão de gestão não tiver aplicado as políticas contabilísticas selecionadas de forma consistente com o referencial de relato financeiro, nomeadamente quando o órgão de gestão não aplicar as políticas contabilísticas selecionadas de forma consistente entre períodos ou a transações e acontecimentos similares (consistência na aplicação); ou

(b) Devido ao método de aplicação das políticas contabilísticas selecionadas (por exemplo devido a um erro de aplicação não intencional).

Apropriação ou Adequação das Divulgações nas Demonstrações Financeiras

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

(a) As demonstrações financeiras não incluem todas as divulgações exigidas pelo referencial de relato financeiro aplicável;

(b) As divulgações nas demonstrações financeiras não estão apresentadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável; ou

(c) As demonstrações financeiras não incluem as divulgações adicionais necessárias para atingir uma apresentação apropriada para além das divulgações exigidas pelo referencial de relato financeiro aplicável.

O parágrafo A17 da ISA 450 proporciona exemplos adicionais de distorções materiais que possam surgir em divulgações qualitativas.

Natureza de uma Incapacidade para Obter Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada (Ref: Parágrafo 6(b))

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

(a) Circunstâncias fora do controlo da entidade;

(b) Circunstâncias relacionadas com a natureza ou oportunidade do trabalho do auditor; ou

(c) Limitações impostas pelo órgão de gestão.

A9. Uma incapacidade para executar um procedimento específico não constitui uma limitação do âmbito da auditoria se o auditor conseguir obter prova de auditoria suficiente e apropriada através de procedimentos alternativos. Se tal não for possível, aplicam-se os requisitos dos parágrafos 7(b), 9 e 10 conforme apropriado. As limitações impostas pelo órgão de gestão podem ter outras implicações para a auditoria, nomeadamente para a avaliação pelo auditor dos riscos de fraude e a consideração sobre a continuação do trabalho.

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

- Os registos contabilísticos da entidade foram destruídos.
- Os registos contabilísticos de um componente para o qual são necessários procedimentos de auditoria adicionais para efeitos de auditoria do grupo foram apreendidos indefinidamente por autoridades governamentais.

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

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

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

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

Determinar o Tipo de Modificação à Opinião do Auditor

Consequência da Incapacidade em Obter Prova de Auditoria Suficiente e Apropriada Devido a Limitação Imposta pelo Órgão de Gestão após o Auditor ter Aceite o Trabalho (Ref: Parágrafos 13(b)(i) - 14)

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

A14. Em determinadas circunstâncias, a renúncia à auditoria pode não ser possível se a lei ou regulamento exigirem que o auditor continue o trabalho de auditoria. Este pode ser o caso de um auditor designado para auditar as demonstrações financeiras de entidades do setor público. Pode também ser o caso de jurisdições onde o auditor é designado para auditar demonstrações financeiras que cubram um período especificado ou é designado para um período específico, ficando proibido de renunciar antes da conclusão da auditoria dessas demonstrações financeiras ou antes do período terminar, respetivamente. O auditor pode também considerar necessário incluir um parágrafo de Outras Matérias no seu relatório.[8]

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

Outras Considerações Relativas a uma Opinião Adversa ou Uma Escusa de Opinião (Ref: Parágrafo 15)

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

- A expressão de uma opinião não modificada sobre demonstrações financeiras preparadas segundo um dado referencial de relato financeiro e, dentro do mesmo relatório, a expressão de uma opinião adversa sobre as mesmas demonstrações financeiras segundo um referencial diferente.[9]
- A expressão de uma escusa de opinião respeitante aos resultados de operações, bem como dos fluxos de caixa, quando relevante, e de uma opinião não modificada respeitante à posição financeira (ver a ISA 510[10]). Neste caso, o auditor não expressou uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras como um todo.

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

Exemplos de Relatórios do Auditor (Ref: Parágrafo 16)

A17. Os Exemplos 1 e 2 do Apêndice contêm relatórios do auditor com opinião com reservas e opinião adversa, respetivamente, dado que as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas.

A18. O Exemplo 3 do Apêndice contém um relatório do auditor com uma opinião com reservas porque o auditor não é capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada. O Exemplo 4 contém uma escusa de opinião devido a uma incapacidade para obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de um elemento

---

8 ISA 706 (Revista), *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente*, parágrafo A10

9 Para uma descrição desta circunstância, ver o parágrafo A31 da ISA 700 (Revista).

10 ISA 510, *Trabalhos de Auditoria Iniciais – Saldos de Abertura*, parágrafo 10

isolado das demonstrações financeiras. O Exemplo 5 contém uma escusa de opinião devido a uma incapacidade para obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de múltiplos elementos das demonstrações financeiras. Nos Exemplos 4 e 5, os possíveis efeitos nas demonstrações financeiras das incapacidades são não só materiais como profundos. Os Apêndices de outras ISA que incluem requisitos de relato, incluindo a ISA 570 (Revista)[11], também incluem exemplos de relatórios do auditor com opiniões modificadas.

Opinião do Auditor (Ref: Parágrafo 16)

A19. A alteração deste título torna claro para o utilizador que a opinião do auditor está modificada e indica o tipo de modificação.

Opinião com Reservas (Ref: Parágrafo 17)

A20. Quando o auditor expressa uma opinião com reservas, não é apropriado usar frases como "tendo em conta a explicação dada" ou "sem prejuízo de" na secção da Opinião, dado que estas não são suficientemente claras ou persuasivas.

Bases para a Opinião (Ref: Parágrafos 20, 21, 23 e 27)

A21. A consistência no relatório do auditor ajuda a promover a sua compreensão pelos utilizadores e a identificar circunstâncias não usuais quando estas ocorrerem. Consequentemente, embora a uniformidade na redação de uma opinião modificada e na descrição das bases para a modificação possa não ser possível, é desejável que haja consistência tanto na forma como no conteúdo do relatório do auditor.

A22. Um exemplo dos efeitos financeiros de distorções materiais que o auditor pode descrever na secção das Bases para a Opinião no relatório do auditor é a quantificação dos efeitos no imposto sobre o rendimento, no resultado antes de impostos, no resultado líquido e no capital próprio se o inventário estiver sobreavaliado.

A23. Divulgar a informação omitida na secção das Bases para a Opinião não será praticável se:

(a) As divulgações não foram preparadas pelo órgão de gestão ou as divulgações por qualquer razão não estão disponíveis ao auditor; ou

(b) No julgamento do auditor, as divulgações seriam excessivamente volumosas em relação ao seu relatório.

A24. Uma opinião adversa ou uma escusa de opinião relativa a uma matéria específica descrita na secção das Bases para a Opinião não justifica a omissão da descrição de outras matérias identificadas que de outra forma exigiriam uma modificação da opinião do auditor. Nestes casos, a divulgação destas outras matérias de que o auditor tem conhecimento pode ser relevante para os utilizadores das demonstrações financeiras.

Descrição das Responsabilidades do Auditor Numa Auditoria de Demonstrações Financeiras Quando Emite uma Escusa de Opinião (Ref: Parágrafo 28)

A25. Quando o auditor emite uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, os textos seguintes estão melhor posicionados na secção das Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras, como exemplificado nos Exemplos 4 e 5 do Apêndice desta ISA:

- O texto exigido pelo parágrafo 28(b) da ISA 700 (Revista), ajustado para declarar que a responsabilidade do auditor é a de conduzir uma auditoria das demonstrações financeiras da entidade de acordo com as ISA; e
- O texto exigido pelo parágrafo 28(c) da ISA 700 (Revista) sobre a independência e outras responsabilidades éticas.

Considerações Quando o Auditor Emite uma Escusa de Opinião sobre as Demonstrações Financeiras (Ref: Parágrafo 29)

A26. Justificar as razões para a incapacidade de o auditor obter prova de auditoria suficiente e apropriada dentro da secção das Bases para a Escusa de Opinião, proporciona informação útil para os utilizadores compreenderem porque razão o auditor emitiu uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras e podem ainda protegê-los de uma confiança inapropriada nessa demonstrações financeiras. Contudo, a comunicação de quaisquer matérias relevantes de auditoria que não sejam a(s) matéria(s) que deram origem à escusa de opinião pode sugerir que as demonstrações financeiras como um todo são mais credíveis relativamente aquelas matérias de que seria apropriado nas circunstâncias, e seria inconsistente com a escusa de opinião

[11] ISA 570 (Revista), *Continuidade*

sobre as demonstrações financeiras como um todo. De forma similar, não seria apropriado incluir uma secção de Outra Informação de acordo com a ISA 720 (Revista) que abordasse as considerações do auditor sobre a consistência da outra informação com as demonstrações financeiras. Assim, o parágrafo 29 desta ISA proíbe que se inclua uma secção de Matérias Relevantes de Auditoria ou uma secção de Outra Informação no relatório do auditor quando ele emite uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, exceto se tal for exigido por lei ou regulamento.

Comunicação com os Encarregados da Governação (Ref: Parágrafo 30)

A27. Comunicar com os encarregados da governação no que respeita às circunstâncias que conduzem a uma modificação esperada na opinião do auditor e na proposta de redação da modificação possibilita que:

(a) O auditor informe os encarregados da governação da(s) modificação(ões) esperada(s) e das razões (ou circunstâncias) que a(s) justificam;

(b) O auditor procure o acordo dos encarregados da governação a respeito dos factos da(s) matérias(s) que dá(ão) origem à(s) modificação(ões) esperada(s) ou confirme as matérias em que exista desacordo com o órgão de gestão; e

(c) Os encarregados da governação tenham uma oportunidade, quando apropriado, de facultar ao auditor mais informações e explicações sobre a(s) matéria(s) que origina(m) a(s) modificação(ões) esperada(s).

Apêndice

(Ref: Parágrafos A17, A18 e A25)

Exemplos de Relatórios de Auditores com Modificações à Opinião

- Exemplo 1: Um relatório que contém uma opinião com reservas devido a uma distorção material das demonstrações financeiras.
- Exemplo 2: Um relatório que contém uma opinião adversa devido a uma distorção material das demonstrações financeiras consolidadas.
- Exemplo 3: Um relatório que contém uma opinião com reservas devido à incapacidade de o auditor obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de uma associada estrangeira.
- Exemplo 4: Um relatório que contém uma escusa de opinião devido à incapacidade de o auditor obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de um elemento isolado das demonstrações financeiras consolidadas.
- Exemplo 5: Um relatório que contém uma escusa de opinião devido à incapacidade de o auditor obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de múltiplos elementos das demonstrações financeiras.

Exemplo 1 – Opinião com reservas devido a uma distorção material das 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[1] (Revista) 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].**
- **Existe uma distorção nos inventários. A distorção é entendida como material, mas não profunda (isto é, é apropriada uma opinião com reservas).**
- **Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.**
- **Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).**
- **As matérias relevantes de auditoria foram comunicadas de acordo com a ISA 701.**
- **O auditor obteve toda a outra 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.**

[1] ISA 600 (Revista), *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 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 aos efeitos da matéria descrita 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

Os inventários da sociedade estão registados na demonstração da posição financeira por xxx. O órgão de gestão não apresentou os inventários ao valor mais baixo entre o custo e o valor realizável líquido, apresentando-os exclusivamente ao custo, o que constitui um desvio às IFRS tal como emitidas pelo IASB. Os registos da sociedade indicam que caso o órgão de gestão apresentasse os inventários ao valor mais baixo entre o custo e o valor realizável líquido, seria necessária uma quantia de xxx para reduzir os inventários ao seu valor realizável líquido. Consequentemente, o custo de vendas teria sido aumentado em xxx, e o imposto sobre o rendimento, o resultado líquido e capital próprio seriam reduzidos em xxx, xxx e xxx, respetivamente.

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 [4]

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

Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras

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

---

[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.

[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.

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 2 – Opinião adversa devido a uma distorção material das demonstrações financeiras consolidadas

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

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras consolidadas de uma entidade cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 (Revista) é aplicável).**
- **As demonstrações financeiras consolidadas 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 consolidadas da ISA 210.**
- **As demonstrações financeiras consolidadas estão materialmente distorcidas devido à não consolidação de uma subsidiária. Considera-se que a distorção material é profunda para as demonstrações financeiras consolidadas. Os efeitos da distorção sobre as demonstrações financeiras consolidadas não foram determinados porque não foi praticável fazê-lo (isto é, é apropriada uma opinião adversa).**
- **Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.**
- **Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).**
- **A ISA 701 aplica-se. Porém, o auditor determinou que não havia matérias relevantes de auditoria a comunicar para além da descrita na secção Bases para a Opinião Adversa.**
- **O auditor obteve toda a outra 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 consolidadas não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.**
- **Para além da auditoria das demonstrações financeiras consolidadas, 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 Consolidadas [5]

Opinião Adversa

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

Em nossa opinião, dada a magnitude da matéria descrita na secção *Bases para a Opinião Adversa*, as demonstrações financeiras consolidadas anexas não apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a (ou *não dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira consolidada do Grupo em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa consolidados 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

Conforme explicado na Nota X, o Grupo não consolidou as demonstrações financeiras da subsidiária XYZ que adquiriu durante 20X1 porque ainda não foi capaz de determinar os justos valores de alguns ativos e passivos materiais da subsidiária à data de aquisição. Este investimento encontra-se por isso contabilizado ao custo. De acordo com as IFRS tal como emitidas pelo IASB, a Sociedade deveria ter consolidado esta subsidiária e deveria ter contabilizado a aquisição com base em quantias provisórias. Caso a subsidiária XYZ tivesse sido consolidada, muitos elementos das demonstrações financeiras consolidadas anexas teriam sido materialmente afetados. Os efeitos nas demonstrações financeiras consolidadas da falta de consolidação não foram determinados.\

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 Consolidadas* deste relatório. Somos independentes do Grupo 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 adversa que também afeta a outra informação.]

Matérias Relevantes de Auditoria

Exceto quanto à matéria descrita na secção *Bases para a Opinião Adversa*, não existem outras matérias relevantes de auditoria a comunicar neste relatório.

Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras Consolidadas [6]

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 2 na ISA 700 (Revista).]

Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 2 na ISA 700 (Revista).]

Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 2 na ISA 700 (Revista).]

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

---

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

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

[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 com reservas devido à incapacidade do auditor obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de uma associada estrangeira

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

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras consolidadas de uma entidade cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 (Revista) é aplicável).**
- **As demonstrações financeiras consolidadas 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 consolidadas da ISA 210.**
- **O auditor não foi capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante a um investimento numa associada estrangeira. Os possíveis efeitos da incapacidade em obter prova de auditoria suficiente e apropriada são considerados materiais, mas não profundos para as demonstrações financeiras consolidadas (isto é, é apropriada uma opinião com reservas).**
- **Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.**
- **Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).**
- **As matérias relevantes de auditoria foram comunicadas de acordo com a ISA 701.**
- **O auditor obteve toda a outra 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 Consolidadas [7]

Opinião com Reservas

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

Em nossa opinião, exceto quanto aos possíveis efeitos da matéria descrita na secção *Bases para a Opinião com Reservas*, as demonstrações financeiras consolidadas anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira consolidadas do Grupo em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa consolidados 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

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

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 Consolidadas* deste relatório. Somos independentes do Grupo 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 consolidadas do período corrente. Essas matérias foram consideradas no contexto da nossa auditoria das demonstrações financeiras consolidadas 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 Consolidadas [8]

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 2 na ISA 700 (Revista).]

---

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

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

Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 2 na ISA 700 (Revista).]

Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 2 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 4 – Escusa de opinião devido à incapacidade do auditor obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de um elemento isolado das demonstrações financeiras consolidadas

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

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras consolidadas de uma entidade não cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 (Revista) é aplicável).**
- **As demonstrações financeiras consolidadas 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 consolidadas da ISA 210.**
- **O auditor não foi capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de um elemento isolado das demonstrações financeiras consolidadas. Isto é, o auditor foi incapaz de obter prova de auditoria acerca da informação financeira de um investimento num empreendimento conjunto que representa mais de 90% do ativo líquido da sociedade. Os possíveis efeitos da incapacidade em obter prova de auditoria suficiente e apropriada são considerados materiais e profundos para as demonstrações financeiras consolidadas (isto é, é apropriada uma escusa de opinião).**
- **Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.**
- **As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras consolidadas não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.**
- **É exigida uma descrição mais limitada das responsabilidades do auditor.**
- **Para além da auditoria das demonstrações financeiras consolidadas, 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 Consolidadas [9]

Escusa de Opinião

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

Não expressamos uma opinião sobre as demonstrações financeiras consolidadas anexas do Grupo. Devido à importância da matéria descrita na secção *Bases para a Escusa de Opinião*, não fomos capazes de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base para uma opinião de auditoria sobre estas demonstrações financeiras consolidadas.

Bases para a Escusa de Opinião

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

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

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 2 na ISA 700 (Revista).]

Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras Consolidadas

A nossa responsabilidade é executar uma auditoria sobre as demonstrações financeiras consolidadas do Grupo de acordo as Normas Internacionais de Auditoria e emitir um relatório de auditoria. Porém, devido à matéria descrita na secção *Bases para a Escusa da Opinião*, não fomos capazes de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base para uma opinião de auditoria sobre estas demonstrações financeiras consolidadas.

Somos independentes do Grupo de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras em [*jurisdição*], e cumprimos as restantes responsabilidades éticas previstas nesses requisitos.

Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 2 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 Consolidadas" é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, "Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares", não seja aplicável.

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

Exemplo 5 – Escusa de opinião devido à incapacidade do auditor obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de múltiplos elementos das demonstrações financeiras

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

- **Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade 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 *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 consolidadas da ISA 210.**
- **O auditor não foi capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca de múltiplos elementos das demonstrações financeiras. Isto é, o auditor foi incapaz de obter prova de auditoria acerca dos inventários e das contas a receber da entidade. Os possíveis efeitos da incapacidade em obter prova de auditoria suficiente e apropriada são considerados não só materiais como profundos para as demonstrações financeiras.**
- **Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.**
- **As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.**
- **É exigida uma descrição mais limitada das responsabilidades do auditor.**
- **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 [11]

Escusa de Opinião

Fomos contratados para auditar 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.

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

Bases para a Escusa de Opinião

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

Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras Consolidadas [12]

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

Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras

A nossa responsabilidade é executar uma auditoria sobre as demonstrações financeiras da Sociedade de acordo as Normas Internacionais de Auditoria e emitir um relatório de auditoria. Porém, devido à matéria descrita na secção *Bases para a Escusa da Opinião*, não fomos capazes de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base para uma opinião de auditoria sobre estas demonstrações financeiras.

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.

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]

---

[11] 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.

[12] Ou outros termos mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.