

Instruções Técnicas para Aplicação das Normas Técnicas de Auditoria

N.º 1 – Relatório de Auditoria

Índice

- I Introdução**
 - II Relatório de Auditoria**
 - Opinião de auditoria
 - Princípios contabilísticos aplicáveis
 - Formação da opinião de auditoria
 - III Elementos do Relatório de Auditoria**
 - Título
 - Destinatário
 - Parágrafo introdutório
 - Responsabilidade da gerência sobre as demonstrações financeiras
 - Responsabilidade do auditor
 - Opinião de auditoria
 - Outras questões a relatar
 - Assinatura do auditor
 - Data do relatório de auditoria
 - Endereço do auditor
 - IV Modalidades da opinião de auditoria**
 - Opinião sem reservas
 - Ênfase(s)
 - Circunstâncias que podem resultar numa opinião distinta de uma opinião sem reservas
 - Âmbito limitado
 - Âmbito limitado – opinião com reservas*
 - Âmbito limitado – impossibilidade de emitir opinião*
 - Discordância sobre políticas contabilísticas
 - Discordância sobre políticas contabilísticas – opinião com reservas*
 - Discordância sobre políticas contabilísticas – opinião adversa*
 - V Relatórios sobre demonstrações financeiras resumidas**
 - VI Exemplos - Relatórios de Auditoria**
 - VII Fluxograma - Formação da opinião de auditoria**
-
-

I Introdução

1. A finalidade da presente instrução é a de fornecer orientações para a preparação e emissão do relatório de auditoria.
2. A mesma providencia orientações sobre as matérias a ter em consideração pelo auditor ao formar a sua opinião sobre as demonstrações financeiras. Mais fornece instruções sobre o conteúdo e forma do relatório de auditoria, sobre a modalidade da opinião de auditoria, assim como exemplos de relatórios de auditoria, para referência.
3. A presente instrução foi elaborada de acordo com as Normas de Auditoria, aprovadas pelo Regulamento Administrativo n.º 23/2004, e com o ponto 12.º (“Relatório de Auditoria”) das Normas Técnicas de Auditoria, aprovadas pelo Despacho do Secretário para a Economia e Finanças n.º 68/2004.

II Relatório de Auditoria

1. O relatório de auditoria é o documento escrito que expressa a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras da entidade auditada, tendo por base o trabalho de auditoria efectuado de acordo com as Normas de Auditoria e Normas Técnicas de Auditoria.
2. O relatório de auditoria deve ter forma escrita.

Opinião de auditoria

3. O relatório de auditoria deve exprimir, de forma clara, a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras.
4. Nos termos do parágrafo 1) dos “Princípios gerais” das Normas de Auditoria, “*o objectivo de uma auditoria independente consiste em expressar uma opinião sobre a legalidade e a razoabilidade das demonstrações financeiras da entidade auditada e a consistência do seu tratamento contabilístico*”. Mais se refere, no parágrafo 4) das “Normas para a elaboração do relatório” das Normas de Auditoria, que “o auditor deve indicar, de forma clara, os princípios contabilísticos adoptados na preparação das demonstrações financeiras, esclarecendo se as demonstrações financeiras foram preparadas com base nos referidos princípios e se apresentam, de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos relevantes, a posição

financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade auditada, bem como se os meios de tratamento contabilístico correspondem ao princípio da coerência”.

5. Deste modo, os auditores devem especificar se as demonstrações financeiras a serem auditadas foram preparadas de acordo com os princípios contabilísticos aplicáveis, e se tais demonstrações financeiras apresentam, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade. O auditor mais deve expressar a sua opinião sobre se as demonstrações financeiras cumprem com determinados requisitos legais. Por exemplo, se a actividade de uma companhia seguradora foi apropriada e atempadamente escriturada de acordo com a legislação que regula a actividade seguradora.
6. De acordo com o parágrafo 2) dos “Princípios gerais” das Normas de Auditoria, “a opinião de auditoria deve proporcionar ao utente das demonstrações financeiras auditadas um nível de segurança aceitável, mas não deve ser assumida como garantia da eficiência ou da eficácia com que a entidade auditada conduziu a sua actividade, nem da respectiva capacidade para o exercício contínuo daquela”.
7. Desta forma, o relatório de auditoria deve ser redigido de modo a evitar que os respectivos utentes incorrectamente o interpretem como uma garantia absoluta de que as demonstrações financeiras estão livres de incorrecções. Para além disso, o relatório de auditoria não deve incluir qualquer garantia ou promessa relativamente à capacidade da entidade auditada permanecer em continuidade, nem sobre a respectiva eficiência operacional.

Princípios contabilísticos aplicáveis

8. O Regulamento Administrativo n.º 25/2005 determinou a aplicação obrigatória das Normas de Contabilidade na Região Administrativa Especial de Macau. Estas normas incluem as Normas Sucintas de Relato Financeiro e as Normas de Relato Financeiro, assim como elementos essenciais das demonstrações financeiras.
9. Em circunstâncias normais, os princípios contabilísticos a que se referem ambas as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria dever-se-ão entender como sendo as Normas de Contabilidade, aprovadas pelo Regulamento Administrativo n. 25/2005, ou seja, as NSRF e as NRF. Paralelamente, poderá existir legislação que tenha estipulado requisitos especiais para a preparação de escrituração contabilística e de demonstrações financeiras de determinados tipos de sociedades. Para tais sociedades, os princípios contabilísticos aplicáveis

poderão incluir especificações fornecidas por determinada legislação nesta matéria.

10. Em alguns casos especiais, as demonstrações financeiras podem ter sido preparadas de acordo com outros princípios contabilísticos. Por exemplo, uma organização sem fins lucrativos poderá preparar as suas demonstrações financeiras de acordo com os tratamentos contabilísticos especificados nos seus estatutos. Em tais circunstâncias, por princípios contabilísticos aplicáveis devem entender-se os princípios contabilísticos que serviram de base à preparação de tais demonstrações financeiras.
11. De acordo com o parágrafo 1.1 da NSRF 1, um conjunto completo de demonstrações financeiras inclui o balanço, a demonstração de resultados e as notas. Assim, a entidade que prepare as suas demonstrações financeiras de acordo com as NSRF não necessita de preparar uma demonstração de fluxos de caixa. Por tal facto, o relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras de tais entidades não fará qualquer menção aos fluxos de caixa.
12. De acordo com o parágrafo 1.2 da NSRF 1, “as demonstrações financeiras devem reflectir adequadamente a posição e o desempenho financeiros de uma entidade. A aplicação apropriada das normas contabilísticas das NSRF, com divulgações adicionais quando necessário, traduzir-se-á em adequadas apresentações das demonstrações financeiras”. Deste modo, as demonstrações financeiras que são preparadas de acordo com as NSRF apresentam, de forma adequada, a posição financeira e os resultados das operações da entidade, já não de forma apropriada. Relativamente às demonstrações financeiras preparadas de acordo com as NSRF, as expressões “apresentação apropriada” e “de forma verdadeira e apropriada” devem ser substituídas, no relatório de auditoria, pela expressão “apresentação adequada”.

Formação da opinião de auditoria

13. O auditor deve rever e avaliar as conclusões extraídas das provas de auditoria, de forma a poder expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.
14. Aquando da formação de uma opinião sobre as demonstrações financeiras, o auditor deve avaliar, com base nas provas de auditoria obtidas, se existe uma garantia razoável da inexistência de distorções materiais nas demonstrações financeiras tomadas com um todo. O auditor deve ainda considerar se as provas de auditoria são suficientes e apropriadas.

15. Ao formar opinião sobre se as demonstrações financeiras da entidade auditada fornecem uma visão verdadeira e apropriada (ou se se mostram apresentadas de forma adequada), em todos os aspectos materiais, da posição financeira e dos resultados das operações da entidade auditada, de acordo com os princípios contabilísticos aplicáveis, o auditor deve avaliar se as demonstrações financeiras foram preparadas e apresentadas de acordo com requisitos específicos dos princípios contabilísticos aplicáveis a classes especiais de transacções, balanços contabilísticos e divulgações, incluindo uma avaliação sobre:
- (1) Se os princípios contabilísticos seleccionados e utilizados são consistentes com os princípios contabilísticos aplicáveis e se são adequados atendendo às circunstâncias;
 - (2) Se as estimativas contabilísticas efectuadas pela gestão são razoáveis à luz das circunstâncias;
 - (3) Se a informação apresentada nas demonstrações financeiras (incluindo as políticas contabilísticas apresentadas) é relevante, fiável, comparável e compreensível; e
 - (4) Se as demonstrações financeiras fornecem divulgações suficientes que permitam aos utentes compreender o impacto de transacções ou eventos materiais.

III Elementos do relatório de auditoria

1. O relatório de auditoria deve incluir os seguintes elementos:
- (1) Título;
 - (2) Destinatário;
 - (3) Parágrafo introdutório;
 - (4) Responsabilidade da administração sobre as demonstrações financeiras;
 - (5) Responsabilidade do auditor;
 - (6) Opinião de auditoria;
 - (7) Outras questões a relatar;
 - (8) Assinatura do auditor;
 - (9) Data do relatório de auditoria;
 - (10) Endereço do auditor.

Título

2. O relatório de auditoria deve ter um título que indique, de forma clara, tratar-se dum relatório de um auditor independente, distinguível de outros relatórios.

3. Os relatórios de auditoria devem geralmente ser intitulados de “Relatório de Auditoria Independente” ou “Relatório de Auditor Independente”.
4. No processo de certificação legal efectuado de acordo com o Estatuto dos Auditores de Contas, o relatório deve ser intitulado de “Certificação legal de contas”.

Destinatário

5. Por destinatário dum relatório de auditoria entende-se aquele a quem, ao abrigo da carta de compromisso de auditoria ou de legislação específica, o relatório se destina e é dirigido. Normalmente, o destinatário é o cliente da auditoria (isto é, os sócios).
6. O auditor deve mencionar o nome completo do destinatário no relatório de auditoria.
7. O auditor pode divulgar o domicílio e o tipo de sociedade da entidade auditada, caso entenda ser o mesmo necessário para que os utentes das demonstrações financeiras melhor possam compreender o enquadramento da entidade.

Parágrafo introdutório

8. O parágrafo introdutório do relatório de auditoria deve identificar a entidade cujas demonstrações financeiras se auditaram, devendo o auditor mencionar expressamente que as demonstrações financeiras foram auditadas.
9. O parágrafo introdutório do relatório de auditoria deve ainda identificar o título de cada uma das demonstrações financeiras (balanço, demonstração de resultados e notas), e especificar a data e o período abrangido pelas demonstrações financeiras.
10. Quando o auditor esteja ciente de que as demonstrações financeiras irão ser incluídas num outro documento que contenha outra informação (como seja o relatório do conselho de administração, do conselho fiscal, ou outra informação complementar), deve ponderar identificar o número das páginas nas quais as demonstrações financeiras se mostram apresentadas, a fim de obviar que o utente incorrectamente identifique a parte abrangida pela opinião de auditoria.
11. A opinião de auditoria abrange o conjunto completo de demonstrações financeiras, tal como definido pelos princípios contabilísticos aplicáveis. No caso de demonstrações financeiras preparadas de acordo com as NSRF, o conjunto

abrange: o balanço, a demonstração de resultados e as notas. No caso de demonstrações financeiras preparadas de acordo com as NRF, o conjunto abrange o balanço, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio, a demonstração de fluxos de caixa e as notas.

Responsabilidade da gerência pelas demonstrações financeiras

12. O relatório de auditoria deve mencionar que a responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com os princípios contabilísticos aplicáveis recai sobre a administração.
13. De acordo com o parágrafo 2.4 da “Estrutura Conceptual” das Normas Sucintas de Relato Financeiro, *“a preparação e apresentação das demonstrações financeiras compete à gerência”* e, de acordo com o parágrafo 11 da “Estrutura Conceptual para a Apresentação e Preparação de Demonstrações Financeiras” das Normas de Relato Financeiro, *“a gerência duma entidade tem a responsabilidade primária pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras da entidade”*.
14. O relatório de auditoria deve igualmente indicar que a responsabilidade da gerência abrange:
 - (1) A concepção, implementação e manutenção de um controlo interno relevante relativamente à preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, resultantes de fraude ou erro;
 - (2) A selecção e aplicação de políticas contabilísticas adequadas; e
 - (3) Estimativas contabilísticas que se mostrem razoáveis em face das circunstâncias.
15. No caso de existir legislação que estabeleça disciplina específica relativamente à responsabilidade da gerência pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras, o auditor poderá apresentar efectuar uma referência à mesma no parágrafo acima.
16. O termo “gerência” é utilizado na presente instrução como um carácter geral e destina-se a descrever aqueles que sejam responsáveis pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras. O mencionado termo é equivalente ao termo “administração da entidade auditada” utilizado das Normas de Auditoria e nas Normas Técnicas de Auditoria, assim como dos termos “empresário comercial” e “administração” utilizados no Código Comercial.

Responsabilidade do auditor

17. O relatório de auditoria deve mencionar que a responsabilidade do auditor se cinge à emissão duma opinião sobre as demonstrações financeiras, tendo por base a auditoria.
18. O relatório de auditoria deve mencionar que a auditoria foi realizada em conformidade com as Normas de Auditoria e Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. Mais deverá explicitar que as referidas normas exigem que o auditor cumpra com requisitos ético-profissionais, e que o auditor planeou e realizou a auditoria tendo em vista obter uma garantia razoável de que as demonstrações financeiras se encontram isentas de distorções materiais.
19. O artigo 3.º do Regulamento Administrativo n.º 23/2004 estabelece que “Na revisão e certificação legal de contas de quaisquer empresas ou entidades, bem como no exercício de outras funções na qualidade de auditor, devem os auditores de contas respeitar, sem prejuízo do disposto na demais legislação aplicável: 1) Os princípios e preceitos contidos nas Normas de Auditoria, anexas ao presente regulamento administrativo; 2) Os procedimentos, recomendações e especificações contidas nas Normas Técnicas de Auditoria, aprovadas por despacho do Secretário para a Economia e Finanças”. Deste modo, as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria constituem as normas técnicas a observar na realização da revisão ou certificação legal de contas na Região Administrativa Especial de Macau. As Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria são, na presente instrução, denominadas conjuntamente por “Normas da RAEM sobre auditoria”.
20. Um auditor poderá realizar uma auditoria nos termos não só das “Normas da RAEM sobre auditoria”, como de outras normas (como sejam as Normas Internacionais de Auditoria ou as Normas de Auditoria de Hong Kong). Caso o auditor satisfaça todos requisitos impostos não só pelas “Normas da RAEM sobre auditoria”, como por outras normas de auditoria, o mesmo poderá mencionar, no relatório de auditoria, que a mesma foi conduzida não só de acordo com as “Normas da RAEM sobre auditoria”, como ainda nos termos de outras normas de auditoria.
21. O relatório de auditoria deve descrever a auditoria, mencionando que:
 - (1) Uma auditoria envolve a realização de procedimentos, tendo em vista obter provas de auditoria sobre as quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras;

- (2) Os procedimentos escolhidos dependem da avaliação do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorções materiais nas demonstrações financeiras, originadas por fraude ou erro. Ao efectuar tais avaliações sobre o risco, o auditor pondera o sistema de controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada das demonstrações financeiras por parte da entidade, de modo a conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados atendendo às circunstâncias, já não para a finalidade ou propósito de expressar uma opinião sobre a efectividade do controlo interno da entidade (nos casos em que o auditor também tenha a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a efectividade do sistema de controlo interno, conjuntamente com a auditoria das demonstrações financeiras, o auditor deve omitir a frase segundo a qual a sua avaliação relativamente ao controlo interno da entidade não se destina a expressar uma opinião sobre a efectividade daquele); e
 - (3) A auditoria também abrange uma avaliação sobre o carácter apropriado das políticas contabilísticas utilizadas, a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.
22. O relatório de auditoria deve mencionar que o auditor acredita que as provas de auditoria obtidas são suficientes e apropriadas para poder expressar a sua opinião de auditoria.

Opinião de auditoria

23. O auditor deverá expressar, no relatório de auditoria e tendo por base a respectiva conclusão, uma das seguintes opiniões:
- (1) Opinião sem reservas;
 - (2) Opinião com reservas;
 - (3) Opinião adversa; ou
 - (4) A impossibilidade de emitir uma opinião.
24. São fornecidas orientações detalhadas na parte IV da presente instrução relativamente às diferentes opiniões que o auditor poderá expressar atendendo a circunstâncias distintas.

Outras questões a relatar

25. Em certas circunstâncias e ao abrigo de determinada legislação, ao auditor poderá ser solicitado que expresse a sua opinião ou emita um relatório sobre questões que

são suplementares em relação às demonstrações financeiras. Por exemplo, o auditor poderá ser solicitado a relatar certas matérias (tais como a violação da lei) caso as mesmas se lhe deparem no decurso do trabalho de auditoria, ou ser solicitado a expressar opinião acerca da adequação e segurança dos livros e registos contabilísticos.

26. Quando o auditor assuma outras responsabilidades de relato dentro do próprio relatório de auditoria, relativamente às demonstrações financeiras, essas outras responsabilidades devem ser endereçadas numa secção autónoma do relatório, que se deverá seguir ao parágrafo referente à opinião de auditoria.

Assinatura do auditor

27. O relatório do auditor deve ser assinado pelo próprio ou pelo sócio (accionista) responsável pela auditoria, em representação da firma de auditoria (sociedade de auditoria).
28. Se a auditoria tiver sido assumida por um auditor de contas registado independente, o relatório de auditoria deve ser assinado em nome próprio. Quando o compromisso de auditoria tiver sido aceite por uma firma de auditoria (sociedade de auditoria), o relatório de auditoria deve ser assinado pelo sócio (accionista) responsável pela mesma, em representação da firma de auditoria (sociedade de auditoria).

Data do relatório de auditoria

29. A data do relatório de auditoria é a data em que a mesma tenha sido concluída.
30. A data do relatório de auditoria permite ao utente saber que o auditor teve em consideração os efeitos de eventos e transacções com impacto material sobre a apropriada apresentação (ou adequada apresentação) das demonstrações financeiras que tenham ocorrido até àquela data. O auditor não deverá, por isso, datar o relatório antes de ter reunido provas de auditoria suficientes e apropriadas que lhe permitam emitir e fundamentar a sua opinião sobre as demonstrações financeiras.
31. Uma vez que a responsabilidade do auditor é a de elaborar um relatório sobre as demonstrações financeiras preparadas e apresentadas pela gerência, o auditor não deve datar o relatório de auditoria com data anterior à da assinatura e apresentação das demonstrações financeiras pela gerência. Na prática, estas duas datas coincidem.

Endereço do auditor

32. O relatório de auditoria deve mencionar o endereço onde o auditor exerce a profissão.
33. O endereço do auditor é usualmente identificado pela cidade onde o auditor exerce ou a sociedade de auditoria se encontra estabelecida. Em circunstâncias normais, quando o escritório se encontra estabelecido na Região Administrativa Especial de Macau, o mesmo poderá ser indicado mencionando-se que o mesmo se encontra em “Macau”.

IV Modalidade da opinião de auditoria***Opinião sem reservas***

1. Uma opinião sem reservas deve ser expressa quando o auditor conclua que as demonstrações financeiras fornecem uma imagem verdadeira e apropriada (ou se encontram adequadamente apresentadas, em todos os aspectos materiais), de acordo com os princípios contabilísticos aplicáveis.
2. Quando o auditor conclua que as demonstrações financeiras fornecem uma imagem verdadeira e apropriada (ou que se encontram adequadamente apresentadas, em todos os aspectos materiais), de acordo com os princípios contabilísticos aplicáveis, deverá garantir-se que as seguintes condições se encontram cumulativamente preenchidas:
 - (1) Que as demonstrações financeiras satisfazem os requisitos definidos por legislação respeitante ao relato financeiro;
 - (2) Que as demonstrações financeiras foram preparadas de acordo com políticas contabilísticas adequadas e consistentes;
 - (3) Que as demonstrações financeiras fornecem divulgações suficientes, permitindo aos seus utentes facilmente compreender a informação constante das mesmas;
 - (4) Que a auditoria foi realizada de acordo com as “Normas da RAEM sobre auditoria”, e que se encontra livre de restrições significativas.
 - (5) Que não existe nenhum item que devesse ser ajustado ou divulgado e a entidade o não tenha feito.
3. Quando um auditor expressar uma opinião sem reservas, ele deverá mencionar, no parágrafo relativo à sua opinião, que se encontra seguro do facto de que as

demonstrações financeiras foram preparadas de acordo com os princípios contabilísticos aplicáveis, assim como da circunstância de as mesmas apresentarem, de uma forma apropriada (ou adequada), em todos os aspectos materiais, a posição financeira, os resultados das operações e (se relevante) os fluxos de caixa da entidade. *【consultar modelo 1 e modelo 2】*

Ênfase(s)

4. Quando surgirem circunstâncias especiais, como as a seguir enumeradas, o auditor deve ponderar alterar o relatório de auditoria, adicionando um parágrafo que se deverá seguir ao parágrafo relativo à opinião de auditoria, onde saliente ou enfatize:
 - (1) Uma questão importante relativa a um problema de continuidade; *【consultar modelo 3】*
 - (2) Uma incerteza relevante (que não tenha a ver com um problema de continuidade) que possa ter efeitos significativos sobre as demonstrações financeiras. *【consultar modelo 4】*
5. O auditor deve explicitar, no parágrafo destinado a salientar determinada questão ou situação, que a adição de tal parágrafo não altera ou afecta a opinião de auditoria, destinando-se antes a chamar a atenção do utente para uma questão ou situação específica relativa às demonstrações financeiras.

Circunstâncias que podem resultar numa opinião distinta de uma opinião sem reservas

6. O auditor não deve expressar uma opinião sem reservas quando se verifique qualquer uma das circunstâncias a seguir enumeradas e, segundo a avaliação do auditor, o efeito da mesma sobre as demonstrações financeiras seja ou possa ser material:
 - (1) Haja uma limitação no âmbito do trabalho do auditor. Nestas circunstâncias, o auditor deve expressar uma opinião com reservas ou manifestar a impossibilidade de emitir uma opinião;
 - (2) Haja um desacordo com a gerência relativamente à aceitação das políticas contabilísticas escolhidas, ao método da sua aplicação ou à adequação da divulgação das demonstrações financeiras. Em tais circunstâncias, o auditor deve expressar uma opinião com reservas ou uma opinião adversa.
7. Sempre que o auditor expresse uma opinião distinta de uma opinião sem reservas, do relatório deverá constar uma descrição das razões substantivas daquela opinião, descrição que deverá preceder o parágrafo relativo à opinião de auditoria; sempre

que exequível, o auditor deve ainda quantificar os efeitos de tal circunstância sobre as demonstrações financeiras.

Âmbito limitado

8. O âmbito do trabalho de auditoria pode por vezes ser limitado por imposição da própria entidade, ou devido a outras circunstâncias. Em tais casos, o auditor deve tentar completar procedimentos alternativos razoáveis, que lhe permitam obter provas de auditoria suficientes e razoáveis a sustentar uma opinião sem reservas. Quando o mesmo seja inexecuível, o auditor deve avaliar o efeito de tal limitação sobre a opinião a expressar.
9. Quando a limitação resultante dos termos do compromisso de auditoria for tal que o auditor acredite que se verá confrontado com a impossibilidade de emitir uma opinião, o mesmo não deverá aceitar tal compromisso de auditoria.
10. Quando exista uma limitação no âmbito do trabalho de auditoria que exija a expressão de uma opinião com reservas ou a impossibilidade de emitir uma opinião, o auditor deve descrever no seu relatório essa mesma limitação e indicar os possíveis ajustamentos às demonstrações financeiras, caso tal limitação não tivesse existido.

Limitação no âmbito – opinião com reservas *【consultar modelo 7】*

11. Uma opinião com reservas deve ser expressa quando o auditor conclua que não é possível expressar uma opinião sem reservas, mas que o efeito de qualquer limitação no âmbito da auditoria não é materialmente relevante e profundo que determine a impossibilidade de emitir uma opinião. Uma opinião com reservas deve ser expressa como sendo “excepto quanto” aos efeitos da matéria com que se relaciona a reserva.
12. A necessidade de expressar uma opinião com reservas, em resultado de uma limitação no âmbito da auditoria, depende do carácter material da inexecuibilidade dos procedimentos de auditoria sobre a opinião a expressar. Ao avaliar o carácter material da mesma, o auditor deve atender à natureza e âmbito dos potenciais efeitos da questão, assim como à sua materialidade dentro das próprias demonstrações financeiras.
13. Caso o auditor expresse uma opinião com reservas, em consequência de uma limitação no âmbito da auditoria, o parágrafo do relatório relativo à opinião de auditoria deve ser redigido de forma a reflectir tal realidade, ou seja, que é emitida

uma opinião com reservas devido aos possíveis efeitos sobre as demonstrações financeiras, e não devido à limitação no âmbito do trabalho de auditoria.

Limitação no âmbito – impossibilidade de emitir uma opinião [consultar modelo 9]

14. A impossibilidade de emitir uma opinião deve ser expressa quando o possível efeito de uma limitação no âmbito da auditoria é tão relevante e amplo, do ponto de vista material, que o auditor não tenha conseguido reunir provas de auditoria suficientes e apropriadas e, por conseguinte, é incapaz de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.
15. Quando o auditor expressar a impossibilidade de emitir uma opinião, o mesmo deve omitir do relatório a menção às suas responsabilidades e, de acordo com as circunstâncias, omitir ou alterar a descrição do âmbito do trabalho de auditoria. O auditor deve explicitar, no parágrafo introdutório, que aceitou o compromisso de auditar as demonstrações financeiras, mas não deverá mencionar que as demonstrações financeiras foram auditadas. No parágrafo relativo à opinião de auditoria, o auditor deve mencionar que o efeito da limitação no âmbito da auditoria é tão relevante e profundo, do ponto de vista material, que o mesmo se mostra incapaz de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

Discordância sobre políticas contabilísticas

16. Se o auditor discordar da gerência relativamente a questões como a aceitação das políticas contabilísticas escolhidas, o método da sua aplicação, ou a adequação das divulgações nas demonstrações financeiras, ficará na dúvida sobre se as demonstrações financeiras fornecem uma visão verdadeira e apropriada (ou se se mostram adequadamente apresentadas). Em tais circunstâncias, o auditor deve avaliar os efeitos de tal discordância sobre as suas próprias conclusões, de modo a determinar a opinião a expressar.

Discordância sobre políticas contabilísticas – opinião com reservas [consultar modelo 5 e modelo 6]

17. Uma opinião com reservas deve ser expressa quando o auditor conclua que não é possível expressar uma opinião sem reservas, mas que o efeito da discordância com a gerência sobre as políticas contabilísticas não é de tal forma relevante e profundo, do ponto de vista material, que determine a emissão de uma opinião adversa. Uma opinião com reservas deve ser expressa como sendo “excepto quanto” aos efeitos da matéria com que se relaciona a reserva.

Discordância sobre políticas contabilísticas – opinião adversa [consultar modelo 8]

18. Uma opinião adversa deve ser expressa quando o efeito de uma discordância com a gerência sobre políticas contabilísticas seja tão relevante e profunda, do ponto de vista material, para as demonstrações financeiras, que o auditor conclua que a emissão de uma opinião com reservas não é adequada a divulgar a natureza errónea ou incompleta das demonstrações financeiras.
19. Quando o auditor expresse uma opinião adversa, o mesmo deverá explicitar, no parágrafo relativo à opinião de auditoria, que acredita não só não terem as demonstrações financeiras sido preparadas de acordo com as políticas contabilísticas aplicáveis, como não fornecerem uma visão verdadeira e apropriada (ou adequadamente apresentada) da posição financeira e dos resultados das operações da entidade auditada, uma vez serem materialmente relevantes, para as demonstrações financeiras, os efeitos da sua discordância com a gerência sobre as políticas contabilísticas adoptadas.

V Relatórios sobre demonstrações financeiras resumidas

1. Em determinadas circunstâncias, uma entidade pode preparar demonstrações financeiras que resumam as suas demonstrações financeiras anuais auditadas. Veja-se, por exemplo, o documento a ser publicado, nos termos da lei. Nesta circunstância, as demonstrações financeiras (resumidas) a serem publicadas constituem apenas um resumo das demonstrações financeiras anuais auditadas. Elas podem conter, apenas e a título de exemplo, um balanço e uma demonstração de resultados.
2. O auditor não deve elaborar relatórios sobre demonstrações financeiras resumidas, a não ser que tenha emitido uma opinião sobre as demonstrações financeiras das quais aquelas constituem um resumo.
3. O relatório do auditor sobre demonstrações financeiras resumidas deve incluir os seguintes elementos fundamentais:
 - (1) Título;
 - (2) Destinatário;
 - (3) A identificação das demonstrações financeiras auditadas das quais as demonstrações financeiras resumidas derivam;
 - (4) Uma referência à data do relatório de auditoria referente às demonstrações financeiras não resumidas e o tipo ou modalidade de opinião dada nesse

- mesmo relatório;
- (5) Uma opinião sobre se a informação constante das demonstrações financeiras resumidas é consistente com a das demonstrações financeiras anuais auditadas das quais as primeiras derivam;
 - (6) Uma declaração que indique que para melhor compreensão do desempenho e posição financeira da entidade e do âmbito da auditoria realizada, as demonstrações financeiras resumidas devem ser lidas conjuntamente com as demonstrações financeiras não resumidas e com o respectivo relatório de auditoria;
 - (7) Data do relatório;
 - (8) Assinatura do auditor; e
 - (9) Endereço do auditor.
4. O relatório de auditoria relativo a demonstrações financeiras resumidas deve ser intitulado “Relatório independente de auditoria sobre demonstrações financeiras resumidas” ou “Relatório de auditor independente sobre demonstrações financeiras resumidas”.
5. O auditor deverá mencionar, no relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras resumidas, que as demonstrações financeiras não resumidas da entidade foram já auditadas de acordo com as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau, devendo ainda mencionar a opinião expressa sobre aquelas demonstrações financeiras (não resumidas).
6. Caso o auditor tenha expressado uma opinião com reservas, uma opinião adversa ou a impossibilidade de emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras da entidade, o mesmo deverá explicitar, no relatório de auditoria referente às demonstrações financeiras resumidas, o fundamento de tal opinião.
7. As demonstrações financeiras resumidas devem ser redigidas de tal forma que os utentes possam claramente distingui-las das demonstrações financeiras anuais auditadas.
8. O auditor deve expressar uma opinião, no relatório de auditoria referente às demonstrações financeiras resumidas, sobre se o conteúdo destas é consistente com o das demonstrações financeiras anuais auditadas.
9. O relatório de auditoria relativo às demonstrações financeiras resumidas deve

advertir o utente para o facto de o mesmo dever ler aquelas conjuntamente com as demonstrações financeiras anuais auditadas e com o respectivo relatório de auditoria, de modo a melhor poder compreender a posição financeira e o resultado das operações da entidade.

10. O **【modelo 13】** e o **【modelo 14】** da parte VI da presente instrução fornecem exemplos de relatórios de auditoria sobre demonstrações financeiras resumidas, nos casos em que o auditor tenha emitido, relativamente às demonstrações financeiras anuais auditadas, uma opinião sem reservas e com reservas, respectivamente.

VI Exemplos de relatórios de auditoria

Opinião sem reservas

【Modelo 1】 Demonstrações financeiras preparadas de acordo com as Normas de Relato Financeiro

【Modelo 2】 Demonstrações financeiras preparadas de acordo com as Normas Sucintas de Relato Financeiro

Opinião sem reservas – Ênfase

【Modelo 3】 Quando exista uma situação importante relativa a um problema de continuidade

【Modelo 4】 Quando exista uma incerteza relevante que possa ter efeitos significativos sobre as demonstrações financeiras

Opinião com reservas

【Modelo 5】 Tratamentos contabilísticos inapropriados

【Modelo 6】 Divulgações insuficientes nas demonstrações financeiras

【Modelo 7】 Limitação no âmbito do trabalho do auditor

Opinião adversa

【Modelo 8】 Tratamentos contabilísticos inapropriados

Impossibilidade de emitir opinião

【Modelo 9】 Limitação no âmbito do trabalho de auditoria

Opinião sem reservas para especiais tipos de entidades

- 【Modelo 10】** Companhias de seguros
- 【Modelo 11】** Concessionárias de jogos de fortuna e azar em casino e companhias de gestão
- 【Modelo 12】** Organizações não comerciais

Relatório de auditoria relativo a demonstrações financeiras resumidas

- 【Modelo 13】** Uma opinião sem reservas foi expressa relativamente às demonstrações financeiras a partir das quais se elaboraram as demonstrações financeiras resumidas
- 【Modelo 14】** Uma opinião com reservas foi expressa relativamente às demonstrações financeiras a partir das quais se elaboraram as demonstrações financeiras resumidas

Modelo de Relatório de Auditoria 1)**Opinião sem reservas****(Demonstrações financeiras preparadas de acordo com as Normas de Relato Financeiro)****Relatório de auditor independente**

Para os accionistas da Companhia ABC¹
(sociedade de responsabilidade limitada, registada em Macau)²

Procedi/Procedemos³ à auditoria das demonstrações financeiras 【listadas da página __ à página __】⁴ da Companhia ABC, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

Responsabilidade de gerência sobre as demonstrações financeiras

A gerência⁵ é responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras a que o presente relatório se reporta, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau. A mencionada responsabilidade abrange: a concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros; a selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; a elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das circunstâncias; a conservação de registos contabilísticos adequados e exactos.

Responsabilidade do auditor

A minha responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, tendo por base a auditoria por mim realizada. A auditoria foi levada a cabo de acordo com as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. Tais normas exigem que o auditor cumpra com

¹ Ou outro destinatário apropriado.

² O auditor poderá incluir este parágrafo, caso entenda que a divulgação do tipo de entidade a ser auditada melhor permite compreender as demonstrações financeiras.

³ A escolha do singular ou plural depende de quem tenha assumido o compromisso de auditoria, se um auditor independente ou um sociedade de auditoria.

⁴ Quando as demonstrações financeiras auditadas façam parte de um documento que contenha outra informação, o auditor pode considerar identificar as páginas em que as mesmas se mostram apresentadas.

⁵ Ou o órgão concreto de gerência da entidade, tal como Administração, Administrador, ou Conselho de Administração.

requisitos de ordem ética, assim como que planeie e realize a auditoria de modo a razoavelmente se garantir que as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materiais.

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos destinados à obtenção de provas de auditoria relativas às quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras. Os procedimentos escolhidos dependem de um juízo do auditor, o qual envolve e pressupõe uma avaliação do risco da existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras, motivadas por fraude ou erro. Ao efectuar tais avaliações de risco, o auditor atende ao controlo interno relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de modo a conceber procedimentos de auditoria apropriados à luz das circunstâncias, já não com o fim de expressar uma opinião sobre a efectividade do controlo interno da entidade. Uma auditoria inclui ainda uma avaliação sobre o carácter apropriado ou não das políticas contabilísticas utilizadas, sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como uma avaliação sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.

Estou convicto que as provas de auditoria que reuni são suficientes e apropriadas a fundamentar a minha opinião de auditoria.

Opinião – Opinião sem reservas

Em minha opinião, as demonstrações financeiras a que acima se faz referência fornecem uma visão verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materiais, da posição financeira da Companhia ABC, à data de 31 de Dezembro de 20X1, e dos resultados das operações e fluxos de caixa relativos ao ano findo, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau.

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas⁶

Macau, Dia, Mês, 20X2

⁶ O presente modelo pressupõe que o relatório de auditoria foi redigido por um auditor de contas independente. Exemplos de relatórios de auditoria elaborados por uma sociedade de auditoria podem ser encontrados nos modelos 10, 11 e 12.

【Modelo de Relatório de Auditoria 2】**Opinião sem reservas****(Demonstrações financeiras preparadas de acordo com as Normas Sucintas de Relato Financeiro)**

Relatório de Auditor Independente

Para os accionistas da Companhia ABC

(sociedade de responsabilidade limitada, registada em Macau)

Procedi à auditoria das demonstrações financeiras **【listadas da página __ à página __】** da Companhia ABC, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados relativa ao ano findo, um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

Responsabilidade da gerência sobre as demonstrações financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras a que o presente relatório se reporta, nos termos das Normas Sucintas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau. A mencionada responsabilidade abrange: a concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros; a selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; a elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das circunstâncias; a conservação de registos contabilísticos adequados e exactos.

Responsabilidade do auditor

A minha responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, tendo por base a auditoria por mim realizada. A auditoria foi levada a cabo de acordo com as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. Tais normas exigem que o auditor cumpra com requisitos de ordem ética, assim como que planeie e realize a auditoria de modo a razoavelmente se garantir que as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materiais.

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos destinados à obtenção de provas de auditoria relativas às quantias e divulgações constantes das demonstrações

financeiras. Os procedimentos escolhidos dependem de um juízo do auditor, o qual envolve e pressupõe uma avaliação do risco da existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras, motivadas por fraude ou erro. Ao efectuar tais avaliações de risco, o auditor atende ao controlo interno relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de modo a conceber procedimentos de auditoria apropriados à luz das circunstâncias, já não com o fim de expressar uma opinião sobre a efectividade do controlo interno da entidade. Uma auditoria inclui ainda uma avaliação sobre o carácter apropriado ou não das políticas contabilísticas utilizadas, sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como uma avaliação sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.

Estou convicto que as provas de auditoria que reuni são suficientes e apropriadas a fundamentar a minha opinião de auditoria.

Opinião – Opinião sem reservas

Em minha opinião, as demonstrações financeiras a que acima se faz referência apresentam adequadamente, em todos os aspectos materiais, a posição financeira da Companhia ABC, à data de 31 de Dezembro de 20X1, e os resultados das operações do ano findo, nos termos das Normas Sucintas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau.

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

Macau, Dia, Mês, 20X2

【Modelo de Relatório de Auditoria 3】**Opinião sem reservas**

(Relatório no qual se inseriu um parágrafo para dar ênfase a um problema de continuidade)

Relatório de Auditor Independente

Para os accionistas da Companhia ABC

(sociedade de responsabilidade limitada, registada em Macau)

Procedi à auditoria das demonstrações financeiras **【listadas da página __ à página __】** da Companhia ABC, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

Responsabilidade da gerência sobre as demonstrações financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras a que o presente relatório se reporta, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau. A mencionada responsabilidade abrange: a concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros; a selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; a elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das circunstâncias; a conservação de registos contabilísticos adequados e exactos.

Responsabilidade do auditor

A minha responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, tendo por base a auditoria por mim realizada. A auditoria foi levada a cabo de acordo com as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. Tais normas exigem que o auditor cumpra com requisitos de ordem ética, assim como que planeie e realize a auditoria de modo a razoavelmente se garantir que as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materiais.

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos destinados à obtenção de provas de auditoria relativas às quantias e divulgações constantes das demonstrações

financeiras. Os procedimentos escolhidos dependem de um juízo do auditor, o qual envolve e pressupõe uma avaliação do risco da existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras, motivadas por fraude ou erro. Ao efectuar tais avaliações de risco, o auditor atende ao controlo interno relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de modo a conceber procedimentos de auditoria apropriados à luz das circunstâncias, já não com o fim de expressar uma opinião sobre a efectividade do controlo interno da entidade. Uma auditoria inclui ainda uma avaliação sobre o carácter apropriado ou não das políticas contabilísticas utilizadas, sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como uma avaliação sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.

Estou convicto que as provas de auditoria que reuni são suficientes e apropriadas a fundamentar a minha opinião de auditoria.

Opinião – Opinião sem reservas

Em minha opinião, as demonstrações financeiras a que acima se faz referência fornecem uma visão verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materiais, da posição financeira da Companhia ABC, à data de 31 de Dezembro de 20X1, e dos resultados das operações e fluxos de caixa relativos ao ano findo, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau.

Para além disso, chamo atenção para a Nota X das demonstrações financeiras que indica que a Companhia ABC incorreu numa perda bruta de X mil patacas no decurso do ano findo em 31 de Dezembro de 20X1 e que, a partir dessa data, os passivos correntes excedem o total dos activos em X mil patacas. Pese embora a Companhia ABC tenha apropriadamente divulgado, na Nota X das demonstrações financeiras, as medidas de melhoramento, facto é que existe uma incerteza importante que nos coloca dúvidas quanto à capacidade da companhia para continuar em actividade. O conteúdo do presente parágrafo não afecta a opinião de auditoria que expressámos.

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

Macau, Dia, Mês, 20X2

【Modelo de Relatório de Auditoria 4】**Opinião sem reservas**

(Relatório no qual se inseriu um parágrafo para dar ênfase a uma incerteza relevante que pode ter efeitos significativos sobre as demonstrações financeiras)

Relatório de Auditor Independente

Para os accionistas da Companhia ABC

(sociedade de responsabilidade limitada, registada em Macau)

Procedi à auditoria das demonstrações financeiras **【listadas da página __ à página __】** da Companhia ABC, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

Responsabilidade da gerência sobre as demonstrações financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras a que o presente relatório se reporta, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau. A mencionada responsabilidade abrange: a concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros; a selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; a elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das circunstâncias; a conservação de registos contabilísticos adequados e exactos.

Responsabilidade do auditor

A minha responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, tendo por base a auditoria por mim realizada. A auditoria foi levada a cabo de acordo com as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. Tais normas exigem que o auditor cumpra com requisitos de ordem ética, assim como que planeie e realize a auditoria de modo a razoavelmente se garantir que as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materiais.

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos destinados à obtenção de provas de auditoria relativas às quantias e divulgações constantes das demonstrações

financeiras. Os procedimentos escolhidos dependem de um juízo do auditor, o qual envolve e pressupõe uma avaliação do risco da existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras, motivadas por fraude ou erro. Ao efectuar tais avaliações de risco, o auditor atende ao controlo interno relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de modo a conceber procedimentos de auditoria apropriados à luz das circunstâncias, já não com o fim de expressar uma opinião sobre a efectividade do controlo interno da entidade. Uma auditoria inclui ainda uma avaliação sobre o carácter apropriado ou não das políticas contabilísticas utilizadas, sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como uma avaliação sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.

Estou convicto que as provas de auditoria que reuni são suficientes e apropriadas a fundamentar a minha opinião de auditoria.

Opinião – Opinião sem reservas

Em minha opinião, as demonstrações financeiras a que acima se faz referência fornecem uma visão verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materiais, da posição financeira da Companhia ABC, à data de 31 de Dezembro de 20X1, e dos resultados das operações e fluxos de caixa relativos ao ano findo, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau.

Para além disso, chamo atenção para a Nota X das demonstrações financeiras, que apropriadamente descreve a incerteza relevante existente quanto ao desfecho de uma contenda judicial em que a Companhia é demandada. O demandante alega a violação de direitos de patente e pede uma indemnização por danos no montante de X mil patacas. O tribunal aceitou a acção, não a tendo ainda decidido. Reconhecendo a companhia existir uma incerteza relevante em relação ao desfecho da acção judicial, nenhuma provisão constituída por conta da responsabilidade que da mesma possa advir foi reconhecida nas demonstrações financeiras. Caso a companhia seja declarada culpada no mencionado pleito, não só deixará de poder usar a patente, como ainda terá de pagar uma indemnização à Companhia Y, o que terá efeitos significativos sobre a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa da Companhia. O conteúdo do presente parágrafo não afecta a opinião de auditoria que expressámos.

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

Macau, Dia, Mês, 20X2

【Modelo de Relatório de Auditoria 5】**Opinião com reservas****(Tratamentos contabilísticos inapropriados)**

Relatório de Auditor Independente

Para os accionistas da Companhia ABC
(sociedade de responsabilidade limitada, registada em Macau)

Procedi à auditoria das demonstrações financeiras 【listadas da página __ à página __】 da Companhia ABC, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

Responsabilidade de gerência sobre as demonstrações financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras a que o presente relatório se reporta, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau. A mencionada responsabilidade abrange: a concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros; a selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; a elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das circunstâncias; a conservação de registos contabilísticos adequados e exactos.

Responsabilidade do auditor

A minha responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, tendo por base a auditoria por mim realizada. A auditoria foi levada a cabo de acordo com as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. Tais normas exigem que o auditor cumpra com requisitos de ordem ética, assim como que planeie e realize a auditoria de modo a razoavelmente se garantir que as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materiais.

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos destinados à obtenção de provas de auditoria relativas às quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras. Os procedimentos escolhidos dependem de um juízo do auditor, o qual

envolve e pressupõe uma avaliação do risco da existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras, motivadas por fraude ou erro. Ao efectuar tais avaliações de risco, o auditor atende ao controlo interno relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de modo a conceber procedimentos de auditoria apropriados à luz das circunstâncias, já não com o fim de expressar uma opinião sobre a efectividade do controlo interno da entidade. Uma auditoria inclui ainda uma avaliação sobre o carácter apropriado ou não das políticas contabilísticas utilizadas, sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como uma avaliação sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.

Estou convicto que as provas de auditoria que reuni são suficientes e apropriadas a fundamentar a minha opinião de auditoria.

Opinião – Opinião com reservas

Tal como mencionado na Nota X das demonstrações financeiras, os activos fixos tangíveis adquiridos pela Companhia ABC em Setembro de 20X1 não foram depreciados. Se tais activos fixos tangíveis tivessem sido depreciados segundo o método da linha recta, utilizando taxas de depreciação de 4% e 20%, respectivamente, os gastos de depreciação teriam aumentado em X mil patacas. Da mesma forma, a depreciação acumulada da Companhia ABC, em 31 de Dezembro de 20X1, teria aumentado em X mil patacas, a quantia escriturada dos activos fixos tangíveis teria decrescido em X mil patacas, e as perdas do período teriam aumentado em X mil patacas.

Em minha opinião, excepcionados os possíveis efeitos decorrentes da não depreciação dos novos itens de activos fixos tangíveis adquiridos, situação à qual se faz nota no parágrafo precedente, as demonstrações financeiras a que acima se faz referência fornecem uma visão verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materiais, da posição financeira da Companhia ABC, à data de 31 de Dezembro de 20X1, e dos resultados das operações e fluxos de caixa relativos ao ano findo, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau.

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

Macau, Dia, Mês, 20X2

【Modelo de Relatório de Auditoria 6】**Opinião com reservas****(Divulgações insuficientes nas demonstrações financeiras)**

Relatório de Auditor Independente

Para os accionistas da Companhia ABC
(sociedade de responsabilidade limitada, registada em Macau)

Procedi à auditoria das demonstrações financeiras 【listadas da página __ à página __】 da Companhia ABC, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

Responsabilidade de gerência sobre as demonstrações financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras a que o presente relatório se reporta, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau. A mencionada responsabilidade abrange: a concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros; a selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; a elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das circunstâncias; a conservação de registos contabilísticos adequados e exactos.

Responsabilidade do auditor

A minha responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, tendo por base a auditoria por mim realizada. A auditoria foi levada a cabo de acordo com as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. Tais normas exigem que o auditor cumpra com requisitos de ordem ética, assim como que planeie e realize a auditoria de modo a razoavelmente se garantir que as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materiais.

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos destinados à obtenção de provas de auditoria relativas às quantias e divulgações constantes das demonstrações

financeiras. Os procedimentos escolhidos dependem de um juízo do auditor, o qual envolve e pressupõe uma avaliação do risco da existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras, motivadas por fraude ou erro. Ao efectuar tais avaliações de risco, o auditor atende ao controlo interno relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de modo a conceber procedimentos de auditoria apropriados à luz das circunstâncias, já não com o fim de expressar uma opinião sobre a efectividade do controlo interno da entidade. Uma auditoria inclui ainda uma avaliação sobre o carácter apropriado ou não das políticas contabilísticas utilizadas, sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como uma avaliação sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.

Estou convicto que as provas de auditoria que reuni são suficientes e apropriadas a fundamentar a minha opinião de auditoria.

Opinião – Opinião com reservas

Em 1 de Dezembro de 20X1, a companhia ABC deu como garantia de um empréstimo com o Banco Y, inventários no valor de X mil patacas. Tal transacção, contudo, não foi divulgada nas demonstrações financeiras.

Em minha opinião, excepcionados os possíveis efeitos decorrentes da transacção não divulgada sobre as demonstrações financeiras, situação à qual se faz nota no parágrafo precedente, as demonstrações financeiras a que acima se faz referência fornecem uma visão verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materiais, da posição financeira da Companhia ABC, à data de 31 de Dezembro de 20X1, e dos resultados das operações e fluxos de caixa relativos ao ano findo, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau.

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

Macau, Dia, Mês, 20X2

【Modelo de Relatório de Auditoria 7】**Opinião com reservas****(Limitação no âmbito do trabalho de auditoria)**

Relatório de Auditor Independente

Para os accionistas da Companhia ABC
(sociedade de responsabilidade limitada, registada em Macau)

Procedi à auditoria das demonstrações financeiras 【listadas da página __ à página __】 da Companhia ABC, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

Responsabilidade de gerência sobre as demonstrações financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras a que o presente relatório se reporta, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau. A mencionada responsabilidade abrange: a concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros; a selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; a elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das circunstâncias; a conservação de registos contabilísticos adequados e exactos.

Responsabilidade do auditor

A minha responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, tendo por base a auditoria por mim realizada. Com excepção da condição a que se faz referência na opinião com reservas, a auditoria foi levada a cabo de acordo com as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. Tais normas exigem que o auditor cumpra com requisitos de ordem ética, assim como que planeie e realize a auditoria de modo a razoavelmente se garantir que as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materiais.

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos destinados à obtenção de provas de auditoria relativas às quantias e divulgações constantes das demonstrações

financeiras. Os procedimentos escolhidos dependem de um juízo do auditor, o qual envolve e pressupõe uma avaliação do risco da existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras, motivadas por fraude ou erro. Ao efectuar tais avaliações de risco, o auditor atende ao controlo interno relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de modo a conceber procedimentos de auditoria apropriados à luz das circunstâncias, já não com o fim de expressar uma opinião sobre a efectividade do controlo interno da entidade. Uma auditoria inclui ainda uma avaliação sobre o carácter apropriado ou não das políticas contabilísticas utilizadas, sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como uma avaliação sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.

Estou convicto que as provas de auditoria que reuni são suficientes e apropriadas a fundamentar a minha opinião de auditoria.

Opinião – Opinião com reservas

Uma vez que assumi o compromisso de auditoria com a Companhia ABC, após 31 de Dezembro de 20X1, não constatei que se tivesse procedido à mensuração física dos inventários, reportada àquela data, pelo que, atendendo à natureza dos registos da companhia e ainda que recorrendo a outros procedimentos de auditoria, não consegui determinar a quantidade e condição daqueles inventários.

Em minha opinião, excepcionados os possíveis efeitos de ajustamentos, a existirem, que se pudessem mostrar necessários caso tivesse podido determinar a quantidade e condição dos inventários, as demonstrações financeiras a que acima se faz referência fornecem uma visão verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materiais, da posição financeira da Companhia ABC, à data de 31 de Dezembro de 20X1, e dos resultados das operações e fluxos de caixa relativos ao ano findo, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau.

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

Macau, Dia, Mês, 20X2

【Modelo de Relatório de Auditoria 8】**Opinião adversa****(Tratamentos contabilísticos inapropriados)**

Relatório de Auditor Independente

Para os accionistas da Companhia ABC
(sociedade de responsabilidade limitada, registada em Macau)

Procedi à auditoria das demonstrações financeiras 【listadas da página __ à página __】 da Companhia ABC, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

Responsabilidade da gerência sobre as demonstrações financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras a que o presente relatório se reporta, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau. A mencionada responsabilidade abrange: a concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros; a selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; a elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das circunstâncias; a conservação de registos contabilísticos adequados e exactos.

Responsabilidade do auditor

A minha responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, tendo por base a auditoria por mim realizada. A auditoria foi levada a cabo de acordo com as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. Tais normas exigem que o auditor cumpra com requisitos de ordem ética, assim como que planeie e realize a auditoria de modo a razoavelmente se garantir que as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materiais.

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos destinados à obtenção de provas de auditoria relativas às quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras. Os procedimentos escolhidos dependem de um juízo do auditor, o qual

envolve e pressupõe uma avaliação do risco da existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras, motivadas por fraude ou erro. Ao efectuar tais avaliações de risco, o auditor atende ao controlo interno relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de modo a conceber procedimentos de auditoria apropriados à luz das circunstâncias, já não com o fim de expressar uma opinião sobre a efectividade do controlo interno da entidade. Uma auditoria inclui ainda uma avaliação sobre o carácter apropriado ou não das políticas contabilísticas utilizadas, sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como uma avaliação sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.

Estou convicto que as provas de auditoria que reuni são suficientes e apropriadas a fundamentar a minha opinião de auditoria.

Opinião – Opinião adversa

Tal como descrito na Nota X das demonstrações financeiras, a Companhia ABC terá de proceder a pagamentos adicionais devido a um erro de construção num projecto de que é responsável. Pese embora o projecto não se encontre terminado em 31 de Dezembro de 20X1, espera-se que os custos totais do mesmo ultrapassem o total do rendimento em X mil patacas. A Companhia ABC ainda não reconheceu as perdas esperadas nos gastos do corrente ano, de acordo com as Normas de Relato Financeiro. Todavia, se as perdas esperadas tivessem sido reconhecidas nos gastos do corrente ano, de acordo com as Normas de Relato Financeiro, os resultados das operações da companhia teriam sofrido, no ano, uma alteração de X mil patacas de lucro para X mil patacas de perda.

Em minha opinião, devido aos efeitos materiais decorrentes da situação abordada no parágrafo precedente, as demonstrações financeiras não fornecem uma visão verdadeira e apropriada da posição financeira da Companhia ABC, à data de 31 de Dezembro de 20X1, dos resultados das operações e dos fluxos de caixa do ano findo, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau.

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

Macau, Dia, Mês, 20X2

【Modelo de Relatório de Auditoria 9】**Impossibilidade de emitir opinião****(Limitação no âmbito do trabalho de auditoria)**

Relatório de Auditor Independente

Para os accionistas da Companhia ABC
(sociedade de responsabilidade limitada, registada em Macau)

Procedi à auditoria das demonstrações financeiras 【listadas da página __ à página __】 da Companhia ABC, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

Responsabilidade de gerência sobre as demonstrações financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras a que o presente relatório se reporta, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau. A mencionada responsabilidade abrange: a concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros; a selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; a elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das circunstâncias; a conservação de registos contabilísticos adequados e exactos.

Opinião – Impossibilidade de emitir opinião

A Companhia ABC não procedeu à mensuração física dos inventários até 31 de Dezembro de 20X1, avaliados em X mil patacas. Não me foi possível proceder à mensuração dos referidos inventários, nem implementar procedimentos de auditoria alternativos que me permitissem obter provas de auditoria suficientes e apropriadas relativamente à quantidade e condição dos inventários finais. Para além disso, uma vez que a Companhia ABC não me forneceu os endereços dos devedores da companhia, mais não me foi possível realizar o procedimento de auditoria destinado a confirmar o balanço de fecho das dívidas a receber, à data de 31 de Dezembro de 20X1, avaliadas em X mil patacas, nem qualquer outro procedimento de auditoria alternativo que me permitisse obter provas de auditoria suficientes e apropriadas.

Atendendo à importância das questões abordadas no parágrafo precedente, não me é possível exprimir uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Audito de Contas

Macau, Dia, Mês, 20X2

【Modelo de Relatório de Auditoria 10】**Opinião sem reservas****(Companhias seguradoras)**

Relatório de Auditor Independente

Para os accionistas da Companhia de Seguros ABC
(sociedade por acções de responsabilidade limitada, registada em Macau)

Procedemos à auditoria das demonstrações financeiras **【listadas da página __ à página __】** da Companhia de Seguros ABC, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

Responsabilidade de gerência sobre as demonstrações financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras a que o presente relatório se reporta, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau. A mencionada responsabilidade abrange: a concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros; a selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; a elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das circunstâncias; a conservação de registos contabilísticos adequados e exactos.

Responsabilidade do auditor

A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, tendo por base a auditoria por nós realizada. A auditoria foi levada a cabo de acordo com as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. Tais normas exigem que o auditor cumpra com requisitos de ordem ética, assim como que planeie e realize a auditoria de modo a razoavelmente se garantir que as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materiais.

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos destinados à obtenção de provas de auditoria relativas às quantias e divulgações constantes das demonstrações

financeiras. Os procedimentos escolhidos dependem de um juízo do auditor, o qual envolve e pressupõe uma avaliação do risco da existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras, motivadas por fraude ou erro. Ao efectuar tais avaliações de risco, o auditor atende ao controlo interno relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de modo a conceber procedimentos de auditoria apropriados à luz das circunstâncias, já não com o fim de expressar uma opinião sobre a efectividade do controlo interno da entidade. Uma auditoria inclui ainda uma avaliação sobre o carácter apropriado ou não das políticas contabilísticas utilizadas, sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como uma avaliação sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.

Estamos convictos que as provas de auditoria que reunimos são suficientes e apropriadas a fundamentar a nossa opinião de auditoria.

Opinião – Opinião sem reservas

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras a que acima se faz referência fornecem uma visão verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materiais, da posição financeira da Companhia de Seguros ABC, à data de 31 de Dezembro de 20X1, e dos resultados das operações e fluxos de caixa relativos ao ano findo, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau.

Mais gostaríamos de referir que a Companhia de Seguros ABC nos forneceu, quando solicitada, toda a informação essencial e todos os esclarecimentos. Em nossa opinião, as transacções económicas da Companhia de Seguros ABC encontram-se atempada e apropriadamente registadas na sua escrituração contabilística.

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

M&N Sociedade de auditoria

Macau, Dia, Mês, 20X2

【Modelo de Relatório de Auditoria 11】**Opinião sem reservas****(Concessionárias de jogos de fortuna e azar em casino e companhias de gestão)****Relatório de Auditor Independente**

Para os accionistas da Sociedade Limitada ABC
(sociedade por acções de responsabilidade limitada, registada em Macau)

Procedemos à auditoria das demonstrações financeiras 【listadas da página __ à página __】 da Sociedade Limitada ABC, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

Responsabilidade da gerência sobre as demonstrações financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras a que o presente relatório se reporta, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau. A mencionada responsabilidade abrange: a concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros; a selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; a elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das circunstâncias; a conservação de registos contabilísticos adequados e exactos.

Responsabilidade do Auditor

A nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, tendo por base a auditoria por nós realizada. A auditoria foi levada a cabo de acordo com as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. Tais normas exigem que o auditor cumpra com requisitos de ordem ética, assim como que planeie e realize a auditoria de modo a razoavelmente se garantir que as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materiais.

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos destinados à obtenção de provas de auditoria relativas às quantias e divulgações constantes das demonstrações

financeiras. Os procedimentos escolhidos dependem de um juízo do auditor, o qual envolve e pressupõe uma avaliação do risco da existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras, motivadas por fraude ou erro. Ao efectuar tais avaliações de risco, o auditor atende ao controlo interno relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de modo a conceber procedimentos de auditoria apropriados à luz das circunstâncias, já não com o fim de expressar uma opinião sobre a efectividade do controlo interno da entidade. Uma auditoria inclui ainda uma avaliação sobre o carácter apropriado ou não das políticas contabilísticas utilizadas, sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como uma avaliação sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.

Estamos convictos que as provas de auditoria que reunimos são suficientes e apropriadas a fundamentar a nossa opinião de auditoria.

Opinião – Opinião sem reservas

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras a que acima se faz referência fornecem uma visão verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materiais, da posição financeira da Sociedade Limitada ABC, à data de 31 de Dezembro de 20X1, e dos resultados das operações e fluxos de caixa relativos ao ano findo, nos termos das Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau.

Mais gostaríamos de referir que a Sociedade Limitada ABC nos forneceu, quando solicitada, toda a informação essencial e todos os esclarecimentos. Em nossa opinião, os livros contabilísticos da Sociedade Limitada ABC registam, apropriadamente e com exactidão, as actividades operacionais da sociedade.

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

M&N Sociedade de Auditoria

Macau, Dia, Mês, 20X2

【Modelo de Relatório de Auditoria 12】**Opinião sem reservas****(Organizações não comerciais)**

Relatório de Auditor Independente

Para **【Destinatário do relatório do auditor】**

Procedi à auditoria das demonstrações financeiras **【listadas da página __ à página __】** da **【entidade auditada】**, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

Responsabilidade da gerência sobre as demonstrações financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras a que o presente relatório se reporta, nos termos **【normas contabilísticas aplicáveis, legislação】**. A mencionada responsabilidade abrange: a concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros; a selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas; a elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das circunstâncias; a conservação de registos contabilísticos adequados e exactos.

Responsabilidade do auditor

A minha responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, tendo por base a auditoria por mim realizada. A auditoria foi levada a cabo de acordo com as Normas de Auditoria e as Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. Tais normas exigem que o auditor cumpra com requisitos de ordem ética, assim como que planeie e realize a auditoria de modo a razoavelmente se garantir que as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materiais.

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos destinados à obtenção de provas de auditoria relativas às quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras. Os procedimentos escolhidos dependem de um juízo do auditor, o qual envolve e pressupõe uma avaliação do risco da existência de distorções materiais nas

demonstrações financeiras, motivadas por fraude ou erro. Ao efectuar tais avaliações de risco, o auditor atende ao controlo interno relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de modo a conceber procedimentos de auditoria apropriados à luz das circunstâncias, já não com o fim de expressar uma opinião sobre a efectividade do controlo interno da entidade. Uma auditoria inclui ainda uma avaliação sobre o carácter apropriado ou não das políticas contabilísticas utilizadas, sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como uma avaliação sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.

Estou convicto que as provas de auditoria que reuni são suficientes e apropriadas a fundamentar a minha opinião de auditoria.

Opinião – Opinião sem reservas

Em minha opinião, as demonstrações financeiras a que acima se faz referência fornecem uma visão verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materiais, da posição financeira da 【entidade auditada】, à data de 31 de Dezembro de 20X1, e dos resultados das operações e fluxos de caixa relativos ao ano findo, nos termos 【normas contabilísticas aplicáveis, legislação】.

【Outras questões ou assuntos a relatar, ao abrigo de legislação e normas especiais, devem ser inseridos no presente parágrafo, quando apropriado】

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

Macau, Dia, Mês, 20X2

【Modelo de Relatório de Auditoria 13】**Uma opinião sem reservas foi expressa relativamente às demonstrações
financeiras a partir das quais se elaboraram as demonstrações financeiras
resumidas****Relatório de Auditor Independente sobre Demonstrações Financeiras Resumidas**

Para os accionistas da Sociedade ABC, Limitada
(sociedade por acções de responsabilidade limitada, registada em Macau)

Procedemos à auditoria das demonstrações financeiras da Sociedade ABC, Limitada relativas ao ano de 20X1, nos termos das Normas de Auditoria e Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. No nosso relatório, datado de dia, mês, 20X2, expressámos uma opinião sem reservas relativamente às demonstrações financeiras das quais as presentes constituem um resumo.

As demonstrações financeiras a que se acima se alude compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

As demonstrações financeiras resumidas preparadas pela gerência resultam das demonstrações financeiras anuais auditadas a que acima se faz referência. Em nossa opinião, as demonstrações financeiras resumidas são consistentes, em todos os aspectos materiais, com as demonstrações financeiras auditadas.

Para a melhor compreensão da posição financeira da sociedade e dos resultados das suas operações, no período e âmbito abrangido pela nossa auditoria, as demonstrações financeiras resumidas devem ser lidas conjuntamente com as demonstrações financeiras das quais as mesmas resultam e com o respectivo relatório de auditoria.

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

M&N Sociedade de auditoria

Macau, Dia, Mês, 20X2

【Modelo de Relatório de Auditoria 14】**Uma opinião com reservas foi expressa relativamente às demonstrações
financeiras a partir das quais se elaboraram as demonstrações financeiras
resumidas****Relatório de Auditor Independente sobre Demonstrações Financeiras Resumidas**

Para os accionistas da Sociedade ABC, Limitada
(sociedade por acções de responsabilidade limitada, registada em Macau)

Procedemos à auditoria das demonstrações financeiras da Sociedade ABC, Limitada relativas ao ano de 20X1, nos termos das Normas de Auditoria e Normas Técnicas de Auditoria da Região Administrativa Especial de Macau. No nosso relatório, datado de Dia, Mês, 20X2, expressámos uma opinião com reservas relativamente às demonstrações financeiras das quais as presentes constituem um resumo. O fundamento da nossa opinião com reservas residiu na incapacidade de reunir provas de auditoria adequadas e apropriadas relativamente ao balanço de encerramento das dívidas a receber.

As demonstrações financeiras a que se acima se alude compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas relevantes e outras notas explicativas.

As demonstrações financeiras resumidas preparadas pela gerência resultam das demonstrações financeiras anuais auditadas a que acima se faz referência. Em nossa opinião, as demonstrações financeiras resumidas são consistentes, em todos os aspectos materiais, com as demonstrações financeiras auditadas.

Para a melhor compreensão da posição financeira da sociedade e dos resultados das suas operações, no período e âmbito abrangido pela nossa auditoria, as demonstrações financeiras resumidas devem ser lidas conjuntamente com as demonstrações financeiras das quais as mesmas resultam e com o respectivo relatório de auditoria.

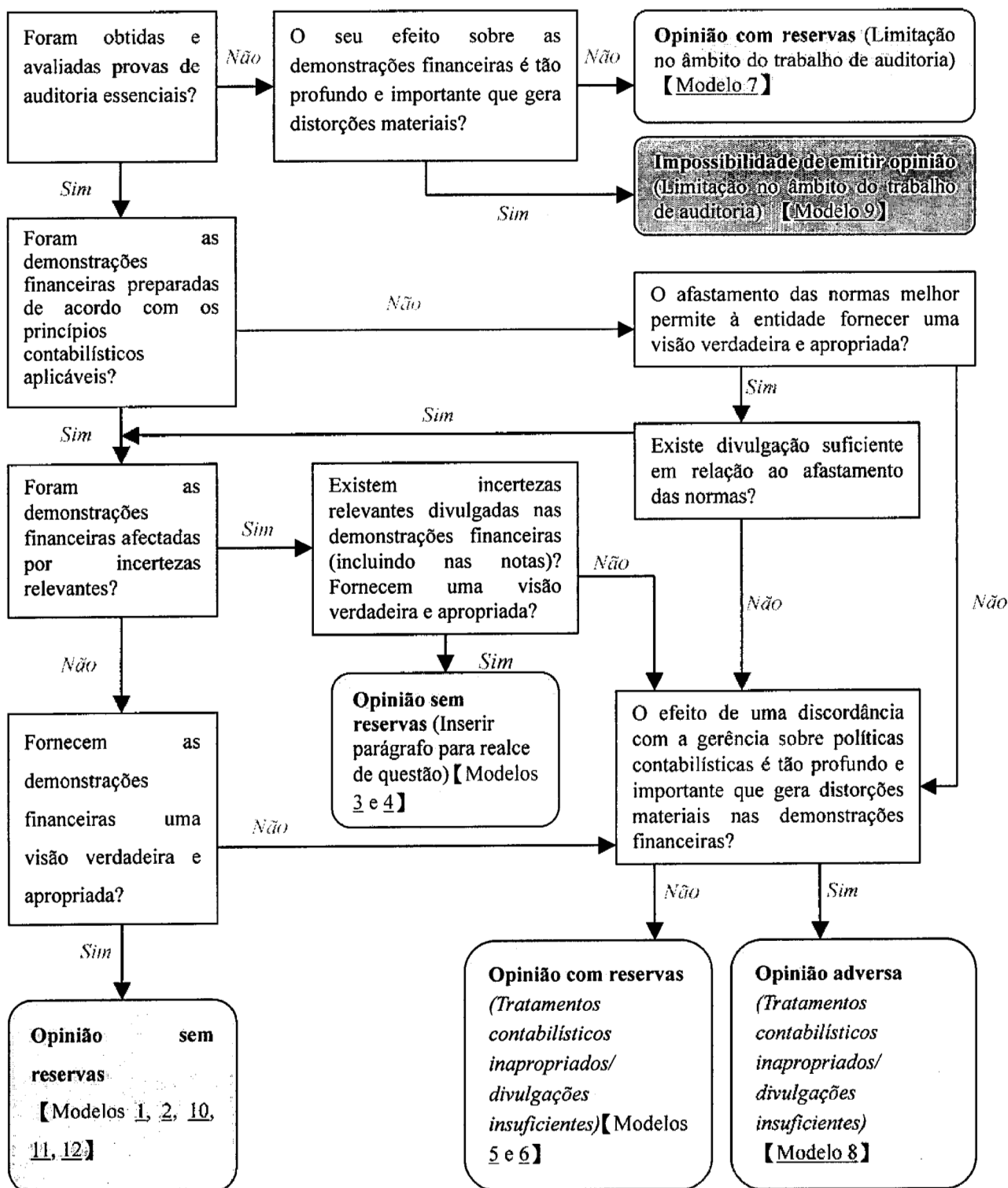
XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

M&N Sociedade de Auditoria

Macau, Dia, Mês, 20X2

VII Fluxograma - Formação da opinião de auditoria



Instruções Técnicas para Aplicação das Normas Técnicas de Auditoria

N.º 2 – Carta de Compromisso de Auditoria

Índice

- I Introdução**
- II Conteúdo da carta de compromisso de auditoria**
- III Auditorias recorrentes**
- IV Alteração no compromisso de auditoria**
- V Exemplo de carta de compromisso de auditoria**

I Introdução

1. A finalidade da presente instrução é a de fornecer orientações sobre o conteúdo da carta de compromisso de auditoria, de forma a auxiliar o auditor na preparação da mencionada carta, assim como fornecer orientações ao auditor relativamente à resposta a dar a um pedido de alteração dos termos do compromisso formulado pelo cliente.
2. Um modelo de uma carta de compromisso é incluído, para referência, na presente instrução.
3. A presente instrução foi elaborada de acordo com as Normas de Auditoria, aprovadas pelo Regulamento Administrativo n.º 23/2004, e com o ponto 1 (“Carta de compromisso de auditoria”) das Normas Técnicas de Auditoria, aprovadas pelo Despacho do Ex.mo Senhor Secretário para a Economia e Finanças n.º 68/2004.

II Conteúdo da carta de compromisso de auditoria

Aceitação do compromisso de auditoria

1. O auditor e o cliente ou entidade a ser auditada (de ora em diante designados por cliente) devem acordar sobre os termos do compromisso, termos este que devem constar de uma carta de compromisso de auditoria.
2. Por cliente entende-se o indivíduo ou a entidade que com o auditor celebra ou

pretende celebrar um compromisso de auditoria. Em regra, o termo cliente designa os accionistas ou a administração da entidade.

3. Em casos especiais, a auditoria pode ser solicitada pelo tribunal (veja-se, por exemplo, a situação prevista no artigo 60.º do Código Comercial). Em tais circunstâncias, o cliente do compromisso de auditoria não é pois nem a administração de determinada entidade, nem os seus accionistas. A presente instrução não abrange os compromissos de auditoria celebrados ou ordenados em tais condições particulares.
4. Uma carta de compromisso de auditoria consubstancia um contrato de prestação de serviços, celebrado entre o auditor e o cliente e que deverá ser reduzido a escrito.
5. A carta de compromisso de auditoria destina-se a documentar e confirmar a aceitação do compromisso por parte do auditor, a definir o objectivo e finalidade da auditoria, o âmbito e extensão das responsabilidades do auditor e do cliente, assim como a forma de quaisquer relatórios. Uma carta de compromisso de auditoria serve pois para prevenir a existência de qualquer mal-entendido relativamente ao compromisso de auditoria, bem como para acautelar os direitos de ambas as partes, definindo as respectivas responsabilidades.

Referências essenciais

6. A forma e o conteúdo da carta de compromisso de auditoria podem variar em função de cada cliente, mas a mesma deve por norma fazer referência:
 - (1) Ao objectivo da auditoria às demonstrações financeiras;
 - (2) À responsabilidade da gestão sobre as demonstrações financeiras;
 - (3) Às normas contabilísticas que serviram de base à preparação das demonstrações financeiras por parte da gerência;
 - (4) À finalidade ou âmbito da auditoria, incluindo uma menção às Normas da RAEM sobre auditoria⁷ às quais o auditor se submete;
 - (5) À forma de quaisquer relatórios ou outros meios de comunicação dos resultados do compromisso;
 - (6) À circunstância de existir um risco inevitável de determinadas distorções materiais poderem não vir a ser desvendadas, atendendo à natureza avaliativa e a outras limitações inerentes a uma auditoria, assim como às

⁷ Normas de Auditoria, aprovadas pelo Regulamento Administrativo n.º 23/2004, e Normas Técnicas de Auditoria, aprovadas pelo Despacho do Secretário para a Economia e Finanças.

- próprias limitações inerentes ao sistema de controlo interno;
- (7) Ao acesso irrestrito a registos, documentos e a outra qualquer informação solicitada, correlacionados com a auditoria; e
 - (8) Aos representantes da sociedade de auditoria e do cliente que aceitaram os termos do compromisso e assinaram a respectiva carta.
7. O auditor poderá ainda desejar incluir na carta o seguinte:
- (1) Uma menção às diligências ou preparativos efectuados, relacionados com o planeamento e realização da auditoria, incluindo o tempo necessário para a emissão do relatório de auditoria;
 - (2) Uma menção à expectativa de receber da gerência uma confirmação escrita relativamente às declarações efectuadas no âmbito do processo de auditoria;
 - (3) Uma descrição de quaisquer outras cartas ou relatórios que o auditor espera emitir para o cliente;
 - (4) A base segundo a qual os honorários são calculados, e qualquer acordo existente relativo ao pagamento.
8. Quando relevante, da carta poder-se-á ainda fazer constar:
- (1) Uma menção às diligências ou preparativos efectuados relativamente à participação de outros auditores e peritos em determinados aspectos da auditoria;
 - (2) Uma menção às diligências ou preparativos efectuados relativamente à participação de auditores internos e de outro pessoal ao serviço do cliente;
 - (3) Uma menção às diligências ou preparativos a efectuar, no caso de uma auditoria inicial, com o auditor cessante, caso este exista;
 - (4) Uma menção à existência de limitações à responsabilidade do auditor; e
 - (5) Uma referência a quaisquer outros acordos firmados entre o auditor e o cliente.
9. Nos casos em que o auditor da empresa-mãe seja o mesmo de uma sua subsidiária, balcão ou departamento (unidade), a decisão de elaborar uma carta de compromisso autónoma deverá atender aos seguintes factores:
- (1) À entidade que nomeia o auditor da unidade;
 - (2) À necessidade, ou não, de emitir um relatório de auditoria autónomo relativamente à unidade;
 - (3) Aos requisitos legais ou regulamentares;
 - (4) À extensão do trabalho realizado por outro auditor;
 - (5) Ao grau de participação da empresa-mãe na propriedade da unidade;
 - (6) Ao grau de independência da gerência da unidade.

III Auditorias recorrentes

1. Em auditorias recorrentes, o auditor deve considerar se as circunstâncias exigem que os termos do compromisso sejam revistos ou se existe a necessidade de lembrar ao cliente os termos do compromisso em vigor.
2. O auditor pode decidir não assinar uma nova carta de compromisso, em cada período. Não obstante, quando se verifiquem os factores a seguir enumerados, é aconselhável que se rediga uma nova carta de compromisso:
 - (1) Quando exista alguma circunstância que indique que o cliente não entende correctamente o objectivo e finalidade da auditoria;
 - (2) Quando existam termos especiais no compromisso, ou termos revistos;
 - (3) Quando exista uma alteração recente na gerência, nos membros da administração ou nos proprietários;
 - (4) Quando exista uma alteração significativa na natureza ou dimensão do negócio do cliente;
 - (5) Quando existam requisitos legais ou regulamentares que o aconselhem; e
 - (6) Quando exista uma alteração nas normas contabilísticas que serviram de base à preparação das demonstrações financeiras por parte da gerência.

IV Alteração no compromisso de auditoria

1. Se, antes da conclusão do trabalho de auditoria, for solicitado ao auditor a alteração do compromisso de auditoria para um que proporcione um nível inferior de segurança, o auditor deve ponderar se é adequado fazê-lo.
2. O cliente poderá solicitar ao auditor uma alteração do compromisso de auditoria em resultado do seguinte:
 - (1) De uma alteração das circunstâncias, que se repercuta sobre a necessidade do serviço;
 - (2) De um incorrecto entendimento da natureza da auditoria ou outro serviço relacionado originalmente solicitados; ou
 - (3) De uma restrição ao âmbito ou finalidade do compromisso.

O auditor deve ponderar cuidadosamente o motivo apresentado pelo cliente.

3. São habitualmente considerados motivos razoáveis para fundamentar o pedido de alteração do compromisso de auditoria, a alteração das circunstâncias que afecte as necessidades da própria entidade, ou a incorrecta compreensão da natureza do serviço originalmente solicitado. Diversamente, uma alteração do compromisso não se apresenta como razoável se fundada em informação incorrecta, incompleta ou insatisfatória.
4. Antes de acordar em alterar o compromisso de auditoria, o auditor deve atender às possíveis consequências legais ou contratuais resultantes de tal alteração.
5. O auditor não deve acordar na alteração das cláusulas do compromisso quando não haja justificação razoável para o fazer. Um exemplo da situação descrita acontecerá nos casos em que, não conseguindo o auditor reunir provas de auditoria suficientes e apropriadas relativamente às dívidas a receber, o cliente lhe solicite que o compromisso de auditoria seja alterado apenas para evitar que aquele expresse uma opinião de auditoria com reservas ou a impossibilidade emitir uma opinião.
6. Caso o auditor conclua que existe uma justificação razoável para a alteração do compromisso e a auditoria tenha sido realizada em cumprimento com as normas de auditoria aplicáveis nos termos do compromisso alterado, o relatório a emitir deverá adequar-se aos termos revistos do compromisso.
7. De modo a não confundir o leitor, o relatório não deve incluir qualquer menção:
 - (1) Ao compromisso original; ou
 - (2) A qualquer procedimento realizado ao abrigo do compromisso original.
8. Quando as cláusulas ou termos do compromisso forem alterados, o auditor e o cliente devem acordar no teor das novas cláusulas.
9. Se o auditor não concordar com a alteração das cláusulas do compromisso e não lhe for permitido prosseguir com o compromisso original, o mesmo deve rescindir o compromisso e verificar se existe a obrigação, contratual ou de outra natureza, de relatar tal facto aos accionistas ou à administração.

V Exemplo de carta de compromisso de auditoria

Segue-se um exemplo de uma carta de compromisso de auditoria relativa a um conjunto de demonstrações financeiras preparadas de acordo com as Normas de Relato Financeiro da Região Administrativa Especial de Macau. A presente carta deverá ser utilizada como modelo, em conjunto com as orientações fornecidas na presente instrução, e deverá ser adaptada em função dos requisitos e circunstâncias individuais.

Carta de compromisso de auditoria

Para os administradores⁸ da Companhia ABC:

Tendo V.ªs Ex.ªs solicitado que procedesse/procedêssemos à auditoria das demonstrações financeiras da Companhia ABC, as quais compreendem o balanço, à data de 31 de Dezembro de 20X1, a demonstração de resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração de fluxos de caixa relativas ao ano findo, assim como um resumo das políticas contabilísticas importantes e outras notas explicativas.

Serve a presente para confirmar/confirmarmos a aceitação do compromisso e delimitar/delimitarmos as responsabilidades de ambas as partes.

Objectivo do compromisso

A auditoria será por mim/nós realizada com o objectivo de expressar/expressarmos uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

Responsabilidade da gerência

A gerência da companhia é responsável pela conservação de livros contabilísticos apropriados, assim como pela preparação de demonstrações financeiras que apresentem, de forma apropriada, a posição financeira, os resultados das operações e os fluxos de caixa da companhia, de acordo com as Normas de Relato Financeiro. A referida responsabilidade abrange:

- A concepção, implementação e manutenção de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras isentas de distorções materiais, devidas a fraude ou erros;
- A selecção e aplicação de políticas contabilísticas apropriadas;
- A elaboração de estimativas contabilísticas que sejam razoáveis à luz das

⁸ Conselho de administração, gerência ou órgão incumbido da administração.

circunstâncias; e

- A posse e guarda de registos contabilísticos adequados e exactos.

Responsabilidade do auditor

A minha/nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras a que atrás me/nos referi/referimos foram preparadas de acordo com as Normas de Relato Financeiro, e se apresentam, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira, os resultados das operações e os fluxos de caixa da vossa companhia.

Irei/iremos realizar a auditoria de acordo com as Normas de Auditoria e com as Normas Técnicas de Auditoria. Tais normas exigem que o auditor cumpra com requisitos de ordem ética, assim como que planeie e realize a auditoria de modo a razoavelmente se garantir que as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materiais.

Âmbito e finalidade da auditoria

Uma auditoria envolve a realização de procedimentos destinados à obtenção de provas de auditoria relativas às quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras. Os procedimentos escolhidos dependem de um juízo do auditor, o qual inclui uma avaliação do risco da existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras, motivadas por fraude ou erro. Uma auditoria inclui ainda uma avaliação sobre o carácter apropriado ou não das políticas contabilísticas utilizadas, sobre a razoabilidade das estimativas contabilísticas efectuadas pela gerência, assim como uma avaliação sobre a apresentação geral das demonstrações financeiras.

Atendendo à natureza avaliativa e a outras limitações inerentes a uma auditoria, assim como às próprias limitações inerentes ao sistema de controlo interno, existe um risco inevitável de determinadas distorções materiais poderem não vir a ser desvendadas.

Ao avaliar o risco, considere/considerámos o sistema de controlo interno relevante para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras, de modo a conceber/concebermos procedimentos de auditoria apropriados à luz das circunstâncias, e não com o fim de expressar/expressarmos uma opinião sobre a efectividade do mencionado sistema. Não obstante, caso no decurso da auditoria me/nos depare/deparemos com qualquer debilidade relevante na concepção ou implementação do sistema de controlo interno relativo ao relato financeiro, oportunamente o comunicarei/ comunicaremos, através de carta autónoma.

Espero/Esperamos que o pessoal ao vosso serviço me/nos possa facultar total

cooperação, estando certo/certos que o mesmo me/nos disponibilizará quaisquer registos, documentação ou informação que solicite/solicitemos no âmbito da auditoria. No âmbito do processo de auditoria, irei/iremos solicitar à gerência que me/nos faculte confirmação escrita relativamente às declarações que me/nos foram efectuadas naquele âmbito.

Honorários

Os honorários são calculados em função do tempo despendido por todos os indivíduos envolvidos na auditoria, montante ao qual acrescem as despesas diárias. O mencionado cálculo é efectuado à hora, variando a respectiva taxa em função do grau de responsabilidade de cada indivíduo e da experiência e perícia exigidas a cada um. A factura de pagamento será emitida após a elaboração do relatório de auditoria e deverá ser liquidada dentro do prazo de um mês.

Confirmação

Uma vez assinada e o seu teor aceite por ambas as partes, a presente carta passa a ser vinculativa para o futuro, apenas deixando de o ser caso venha a ser revogada, alterada ou substituída. Agradeço/Agradecemos que me/nos confirme a aceitação dos presentes termos através da assinatura e devolução da cópia que junto envio/enviamos.

Com os melhores cumprimentos,

XYZ {Assinatura do auditor}

XYZ Auditor de Contas

Dia, Mês, 20X2

Acordamos com os termos da presente carta.

(Assinatura)

.....

Administrador, em nome e representação do conselho de administração da Companhia

ABC

Data

Dia, Mês, 20X2

Instruções Técnicas para Aplicação das Normas Técnicas de Auditoria

N.º 3 – Documentação

Índice

- I Introdução**
 - II Finalidade da documentação de auditoria**
 - III Forma e conteúdo dos papéis de trabalho**
 - IV Arquivamento, guarda e conservação dos papéis de trabalho**
-

I Introdução

1. A finalidade da presente instrução é a de fornecer orientações relativamente ao conteúdo, arquivamento e conservação da documentação de auditoria.
2. A presente instrução foi elaborada de acordo com o artigo 38.º do Estatuto dos Auditores de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 71/99/M, de 1 de Novembro, com as Normas de Auditoria, aprovadas pelo Regulamento Administrativo n.º 23/2004, e com o ponto 3 (Papéis de Trabalho) das Normas Técnicas de Auditoria, aprovadas pelo Despacho do Secretário para a Economia e Finanças n.º 68/2004.

II Finalidade da documentação de auditoria

1. De acordo com o artigo 38.º do Estatuto dos Auditores de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 71/99/M, de 1 de Novembro, “*Os auditores de contas devem organizar, relativamente ao exercício de cada uma das funções de interesse público, um processo (...)*”.
2. De acordo com o parágrafo 9) da secção referente às “Normas relativas ao trabalho de campo” das Normas de Auditoria, “*o auditor deve documentar adequadamente o trabalho de auditoria, destinado a formar os papéis de trabalho de auditoria*”; e com o parágrafo 1 do ponto 3 (Papéis de trabalho) das Normas Técnicas de Auditoria “*o auditor deve documentar apropriadamente as provas que sejam importantes para fundamentar a sua opinião e as provas de que o*

trabalho de auditoria foi realizado de acordo com as normas de auditoria em vigor”.

3. Por documentação de auditoria entende-se o material (papéis de trabalho) preparado, obtido ou conservado pelo auditor, por ocasião ou para efeito da realização da auditoria.
4. Por papéis de trabalho designam-se os registos relevantes para a concepção dos planos de auditoria, implementação dos procedimentos de auditoria, obtenção de provas de auditoria e formulação de uma conclusão de auditoria, no decurso do respectivo trabalho. Os papéis de trabalho podem ser preparados ou elaborados pela pessoa que realiza a auditoria, ou obtidos da própria entidade auditada ou de terceiros, e podem consistir em informação armazenada em papel, em suporte electrónico, ou em qualquer outro meio.
5. Os papéis de trabalho:
 - (1) Auxiliam no planeamento e realização da auditoria;
 - (2) Auxiliam na supervisão e revisão do trabalho de auditoria;
 - (3) Documentam as provas de auditoria obtidas durante a sua realização, tendo em vista fundamentar a opinião do auditor; e
 - (4) Demonstram que o trabalho de auditoria foi realizado de acordo com as Normas de Auditoria.

III Forma e conteúdo dos papéis de trabalho

1. O auditor deve preparar papéis de trabalho que sejam suficientemente completos e pormenorizados, de modo a poderem proporcionar uma compreensão global da auditoria.
2. O auditor deve registar nos papéis de trabalho informação relacionada com o planeamento da auditoria, a natureza, período e âmbito dos procedimentos de auditoria e os seus resultados, assim como as conclusões assentes com base nas provas de auditoria obtidas.
3. Os papéis de trabalho devem incluir o raciocínio efectuado pelo auditor sobre todas as matérias relevantes que exijam um juízo ou apreciação da sua parte, assim como as conclusões alcançadas. Todavia, não se mostra necessário documentar todas as matérias ou questões ponderadas. A extensão do conteúdo dos papéis de

trabalho fica dependente de uma avaliação profissional a efectuar pelo auditor. Na determinação da extensão dos papéis de trabalho a serem elaborados e conservados, poderá ser útil ao auditor considerar que informação seria necessário fornecer a um outro auditor sem qualquer conhecimento sobre a auditoria, para que este pudesse descortinar o âmbito do trabalho desenvolvido e o fundamento das principais decisões tomadas.

4. A forma e conteúdo dos papéis de trabalho são influenciados pelos seguintes factores:
 - (1) Pela natureza do compromisso;
 - (2) Pela forma do relatório de auditoria;
 - (3) Pela natureza, dimensão e complexidade do negócio;
 - (4) Pela natureza e complexidade do sistema de controlo interno da entidade;
 - (5) Pela necessidade de em determinadas circunstâncias orientar, supervisionar e rever o trabalho realizado por auxiliares;
 - (6) Pelo uso, no decurso da auditoria, de metodologias ou tecnologias específicas.
5. Os papéis de trabalho devem ser concebidos e organizados em função das circunstâncias e de modo a satisfazer as necessidades do auditor em cada auditoria. O uso de papéis de trabalho standardizados poderá aumentar a eficiência com que os mesmos são elaborados e revistos, podendo ainda facilitar a delegação de trabalho ou funções. Como exemplo de papéis de trabalho standardizados temos: fluxogramas de auditoria, questionários de controlo interno, listagens de controlo uniformes, simbologia de trabalho, codificações, estruturas e remissões normalizadas.
6. O auditor pode utilizar planos, análises e outra documentação elaborada ou preparada pela própria entidade. No entanto e em tais circunstâncias, deve o mesmo assegurar-se de que os referidos materiais foram devida e apropriadamente elaborados ou preparados.
7. Os papéis de trabalho incluem habitualmente o seguinte:
 - (1) Informação relacionada com a própria entidade e o contexto ou ambiente que a envolve, incluindo com o seu sistema de controlo interno, tal como:
 - i) Informação relativa à estrutura legal e organizacional da entidade;
 - ii) Extractos ou cópias de documentos legais relevantes, acordos ou minutas;
 - iii) Informação relativa à indústria, a ao contexto económico e legislativo

- no qual a entidade opera;
- iv) Extractos do manual de controlo interno da entidade.
 - (2) Provas do processo de planeamento de auditoria, incluindo programas de auditoria e quaisquer alterações verificadas;
 - (3) Provas de que o auditor considerou o trabalho de auditoria interno e as conclusões nele alcançadas;
 - (4) Análises de transacções e balanços;
 - (5) Análises de rácios e tendências relevantes;
 - (6) O risco identificado e avaliado da existência de distorções materiais nas demonstrações financeiras e o nível de asserção;
 - (7) Um registo da natureza, período e âmbito ou extensão dos procedimentos de auditoria realizados em resposta aos riscos ao nível de asserção, e os resultados de tais procedimentos;
 - (8) Prova de que o trabalho realizado por auxiliares foi supervisionado e revisto;
 - (9) A indicação de quem realizou os procedimentos de auditoria e respectiva data;
 - (10) Cópia das comunicações a outros auditores, peritos ou a terceiros;
 - (11) Cópia de cartas ou notas referentes a assuntos de auditoria que tenham sido objecto de comunicação ou discussão com a gerência (ou com quem esteja incumbido da administração da entidade), incluindo os termos do compromisso e as debilidades encontradas no sistema de controlo interno.
 - (12) Declaração de responsabilidade subscrita pela entidade;
 - (13) Conclusões a que o auditor tenha chegado, relativamente a aspectos importantes da auditoria; e
 - (14) Cópia das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria.
8. No caso de auditorias recorrentes, os arquivos de papéis de trabalho podem ser classificados em “arquivos de auditoria permanentes” e “arquivos de auditoria actuais”. Dos “arquivos de auditoria permanentes” consta informação básica necessária ao trabalho de auditoria em cada período, tal como: informação relevante sobre a estrutura legal e organizacional da entidade, extractos ou cópias de documentos legais relevantes, acordos e minutas, informação relativa à indústria ou sector, e ao contexto económico e legislativo no qual a entidade opera, extractos do manual de controlo interno, etc. O auditor deve rever a informação contida nos arquivos de auditoria permanentes no início de cada período de auditoria, e proceder às necessárias actualizações. Paralelamente, os arquivos de auditoria actuais contêm informação relacionada principalmente com a auditoria de um período concreto, aplicando-se, por isso, à auditoria em curso ou servindo como referência para a auditoria do período seguinte.

IV Arquivamento, guarda e conservação dos papéis de trabalho

1. O auditor deve adoptar procedimentos adequados a garantir a manutenção da confidencialidade e a guarda dos papéis de trabalho, e a respectiva conservação pelo período mínimo de seis anos, nos termos do artigo 38.º do Estatuto dos Auditores de Contas.
2. O período mínimo acima referido conta-se a partir da data do relatório de auditoria.
3. Os papéis de trabalho são propriedade do auditor. Nessa medida, não devem ser disponibilizados a terceiros sem o seu consentimento, excepto se tal for determinado por lei.