|  |
| --- |
|  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  |  |
|  | |  | | --- | | Diretrizes para Auditorias Anuais de Subvenções do Fundo Global  Anexo 3: Modelo de relatório exaustivo do auditor – auditoria de demonstrações financeiras de subvenções para fins especiais (DFSFE) | |  |

UPDATE: abril DE 2022

OUTUBRO DE 2019 Genebra, Suíça

Índice

[1 INTRODUÇÃO 4](#_Toc107217870)

[1.1 Contexto 4](#_Toc107217871)

[1.2 **Descrição do Programa** *[específica da subvenção, atualizar]* 4](#_Toc107217872)

[2 Resumo executivo 4](#_Toc107217873)

[3 Objetivos e âmbito da auditoria 5](#_Toc107217874)

[3.1 Objetivos da auditoria 5](#_Toc107217875)

[3.2 Âmbito da auditoria 6](#_Toc107217876)

[4 Assuntos de auditoria importantes 6](#_Toc107217877)

[5. RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA SUBVENÇÃO PARA FINS ESPECIAIS 7](#_Toc107217878)

[5.1. PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES (SEM RESERVAS) 7](#_Toc107217883)

[5.2. PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES (COM RESERVAS) 10](#_Toc107217884)

[5.3. PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES (ADVERSO) 13](#_Toc107217885)

[5.4. PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES (ESCUSA) 16](#_Toc107217886)

[6. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA SUBVENÇÃO PARA FINS ESPECIAIS PARA O MINISTÉRIO DA SAÚDE – Carta de Representação 19](#_Toc107217887)

[*Data]*

[*Responsável do Recipiente Principal, por exemplo, Secretário Principal]*

*[Morada*]

Ministério da Saúde

Caixa Postal 30152-00100

Ficticia

Exmo. Sr.,

AUDITORIA DA SUBVENÇÃO FUR-H-MOH DO FUNDO GLOBAL PARA O PERÍODO DE [indicar o período; por exemplo, 1 de janeiro de 2019 a 31 de dezembro de 2019]

Concluímos a auditoria de [*nome do Recipiente Principal, por exemplo, o Ministério da Saúde*] de [*país, por exemplo, Ficticia*] e temos o prazer de apresentar o nosso relatório e as correspondentes conclusões.

Se precisar de discutir alguma das questões levantadas neste relatório, não hesite em contactar-nos.

Atenciosamente,

ABC Auditores

1. INTRODUÇÃO
   1. Contexto

Durante o período de [indicar o período, por exemplo, 1 de janeiro de 2018 a 31 de dezembro de 2018], o/a [nome do RP, por exemplo, o Ministério da Saúde] recebeu [10 915 996 USD] do Fundo Global para a implementação do acordo de subvenção.

* 1. **Descrição do Programa** *[específica da subvenção, atualizar]*

O projeto tem por objetivos: contribuir para a meta da Estratégia Nacional de VIH/SIDA de conter a prevalência do VIH nas comunidades abaixo dos 0,3%; reduzir a morbidade e a mortalidade por infeção pelo VIH; reduzir o impacto do VIH/SIDA no crescimento socioeconómico.

Durante o período em análise, o programa expandiu a implementação de novas abordagens aos serviços de testagem do VIH, incluindo o autodiagnóstico do VIH (ADVIH), a notificação de parceiros (NP) e a descentralização de testes de confirmação para as unidades distritais a fim de facilitar o diagnóstico precoce e o encaminhamento para cuidados, em especial entre as populações-chave e respetivos parceiros.

1. Resumo executivo

[Nome do auditor] celebrou um acordo com o Fundo Global de Luta contra a SIDA, a Tuberculose e a Malária (daqui em diante, FG) em [01 de março de 2018] para realizar a auditoria financeira externa do programa do Ministério da Saúde de [inserir o nome do país] apoiado pelo Fundo Global e intitulado ‘[inserir o título da subvenção]’ para o período de [janeiro a 31 de dezembro de 2018].

O Recipiente Principal (RP) da subvenção é o Ministério da Saúde de [inserir o nome do país], que celebrou acordos com Sub-Recipientes com [inserir o nome dos Sub-Recipientes]).

O objeto da nossa auditoria foram as Demonstrações Financeiras do Programa da Subvenção com Fins Especiais (DFSFE) preparadas pelo Recipiente Principal para a subvenção em relação ao período de [janeiro a 31 de dezembro de 2018]. Os totais de despesas do PR e despesas de Sub-Recipientes relatadas pelo Recipiente Principal ascenderam a xxx, conforme segue:

|  |  |
| --- | --- |
|  | Despesa  USD |
| **Recipiente Principal –** *[Ministério da Saúde de xxx]* | XXX |
| Sub-Recipientes: |  |
| SR 1 | XXX |
| SR 2 | XXX |
| SR 3 | XXX |
| Total | XXX |

[Pontos a abordar nesta secção]

* Panorâmica da despesa e cobertura da auditoria

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Despesa**  **[USD/EUR]** | **Cobertura** | **%** |
| **Recipiente Principal –** [Nome do RP] | XXXXX |  |  |
| **Sub-recipientes:** |  |  |  |
| **SR 1:** [Nome do SR] | XXXXX |  |  |
| **SR 2:** [Nome do SR] | XXXXX |  |  |
| **Total** | **XXXXXX** |  |  |

* Relevância e nível de confiança de xxx para avaliar deturpações ou erros ou se a deteção de uma não-conformidade é relevante conforme definida na secção 8.2 dos termos de referência para este portefólio [de alto impacto/central/de interesse].
* Qualidade geral das DFSFE
* Correções identificadas e relatadas enquanto parte das DFSFE
* Panorâmica do parecer

Emitimos pareceres de auditoria sobre as DFSFE abaixo incluídas neste relatório. Além disso, destacámos várias conclusões de auditoria que estão resumidas na carta de recomendações.

1. Objetivos e âmbito da auditoria
   1. Objetivos da auditoria

A auditoria tinha por objetivo geral a realização de uma auditoria financeira à subvenção do Fundo Global gerida pelo [*Ministério da Saúde no período de 1 de janeiro de 2019 a 31 de dezembro de 2019]* em conformidade com as Diretrizes de Auditoria do Fundo Global. Os objetivos específicos eram:

* Expressar uma opinião profissional independente sobre:

1. as Demonstrações Financeiras da Subvenção para Fins Especiais elaboradas pelos Recipiente Principal;
2. a conformidade do Recipiente Principal com as disposições do acordo de subvenção e os regulamentos e leis locais aplicáveis.

* A auditoria tem também por objetivo comentar sobre a adequação do quadro de controlo interno dos implementadores e relatar os pontos fracos identificados. Esta revisão incluirá também, se apropriado:

1. o controlo interno no seu todo, incluindo os controlos gerais de tecnologias da informação (CGTI);
2. os controlos relacionados com o Recipiente Principal ou agentes terceiros contratados pelo Fundo Global, incluindo a revisão dos termos e condições do seu envolvimento e a observância dos mesmos.
   1. Âmbito da auditoria

O âmbito da auditoria exigiu que conduzíssemos etapas e procedimentos de auditoria suficientes para assegurar que os objetivos da auditoria fossem cumpridos em relação ao período de 1 de janeiro de 2021 a 31 de dezembro de 2021. O tamanho da amostra foi determinado com base num limiar de relevância de x% do valor total das despesas relatadas e considerando a análise de risco realizada. Aplicámos o âmbito do trabalho indicado na secção 7 dos termos de referência das Diretrizes para Auditorias Anuais de Subvenções do Fundo Global.

Limitações do âmbito da auditoria (caso existam)

[Quando aplicável, indicar aqui qualquer limitação observada durante a auditoria. Por exemplo: algumas das delegações regionais do Ministério da Saúde nas províncias do norte sofreram fortes inundações durante o período da auditoria e, por conseguinte, não puderam ser incluídas na amostragem para visitas no terreno. Porém, acreditamos que os efeitos dessa limitação de âmbito não são relevantes, porque conseguimos realizar procedimentos alternativos em relação às despesas incorridas por essas províncias.]

1. Assuntos de auditoria importantes

Como parte do relatório de auditoria exaustivo, é-nos exigido que mencionemos os seguintes assuntos de auditoria importantes:

[Áreas identificadas pelo auditor, pelo RP ou pela Equipa Nacional e definidas no plano de auditoria]

Secretário Principal

Ministério da Saúde

Caixa Postal 30152-00100

Ficticia

1. RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA SUBVENÇÃO PARA FINS ESPECIAIS


5. 1. PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES (SEM RESERVAS)

**Parecer**

Auditámos as demonstrações financeiras da subvenção [indicar o nome da subvenção] de [nome do Recipiente Principal; por exemplo, Ministério da Saúde] para o período de [indicar o período; por exemplo, 1 de janeiro de 2018 a 31 de dezembro de 2018] que compreendem [mencionar as diferentes demonstrações auditadas][[1]](#footnote-1). A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras da subvenção e a conformidade do Recipiente Principal com os termos do acordo de subvenção, com base na nossa auditoria.

Em nossa opinião, as demonstrações anexas apresentam de forma justa, em todos os aspetos relevantes, as receitas do programa, os custos incorridos e o saldo de caixa [para o relato numa base de caixa]/a posição dos fundos [para o relato numa base de acréscimo] – [Selecione a opção aplicável] para o período corrente em conformidade com a base de contabilização descrita na nota 2.3.1.

Base da opinião

Conduzimos a nossa auditoria das demonstrações financeiras da subvenção para fins especiais de acordo com as *Diretrizes de Auditoria do Fundo Global,* com referências específicas à ISA 800. As nossas responsabilidades no âmbito dessas normas estão descritas em maior pormenor na secção *Responsabilidades dos Auditores na Auditoria das Demonstrações Financeiras da Subvenção para Fins Especiais* do nosso relatório. Somos independentes de [nome do Recipiente Principal], em conformidade com o Código de Ética para Contabilistas Profissionais do Conselho Internacional de Padrões de Ética para Contabilistas (Código do IESBA). Cumprimos as nossas outras responsabilidades éticas de acordo com estes requisitos e o Código do IESBA. Acreditamos que a nossa auditoria proporciona uma base razoável para a nossa opinião.

**Ênfase** – Base de contabilização e limitação de uso e distribuição [incluir parágrafo se necessário]

Chamamos a atenção para a nota [incluir o número da nota relevante] às demonstrações financeiras, que descreve a base de contabilização. As demonstrações financeiras são preparadas para auxiliar [indicar o nome do Recipiente Principal] no cumprimento das disposições de relato financeiro do contrato acima referido. Em consequência, as demonstrações financeiras podem não ser adequadas a outra finalidade. O nosso relatório destina-se unicamente a [indicar o nome do Recipiente Principal; por exemplo, Ministério da Saúde] e ao Fundo Global e não deve ser distribuído a outras partes que não o [indicar o nome do Recipiente Principal; por exemplo, Ministério da Saúde] e o Fundo Global nem por elas utilizado. A nossa opinião não está modificada em relação a esta matéria.

**Relatório sobre outros requisitos de conformidade**

**Conformidade com o acordo de subvenção e a lei aplicável**

Na nossa opinião, os fundos da subvenção [não] foram utilizados, em todos os aspetos relevantes, em conformidade com as disposições do acordo de subvenção, incluindo o orçamento e o plano de trabalho aprovados e quaisquer alterações aos mesmos conforme estabelecido nas cartas de implementação, e com os regulamentos e leis locais aplicáveis.

**Análise da taxa de custos indiretos/repartição de custos comuns [A fornecer quando relevante para a subvenção]**

O RP “[Nome do RP]” está autorizado a cobrar custos indiretos à subvenção do Fundo Global utilizando as seguintes taxas provisórias:

|  |  |
| --- | --- |
| ***Taxa*** | ***Base*** |
| *2%* | *Despesas incorridas pelos Sub-recipientes* |
| *7%* | *Despesas incorridas pela CRS que não em produtos de saúde* |
|  |  |
|  |  |

O RP “[Nome do RP]” está autorizado a cobrar custos indiretos à subvenção do Fundo Global utilizando uma taxa provisória de [5%].

A base de distribuição conforme calculada no mapa de cálculo da taxa de custos indiretos (consulte o Apêndice 3). [Com base na nossa análise, nada nos despertou a atenção que nos fizesse acreditar que o RP “[Nome do RP]” e o SR “[Nome do SR]” não tenham apresentado corretamente o mapa da taxa de custos indiretos]. Ou [Com base na nossa análise, observámos que o RP “[Nome do RP]” (ou o SR “Nome do [SR]”) apresentou um montante não justificado de [XXXX USD] pormenorizado na nossa carta de recomendações].

O RP “[Nome do RP]” [e o SR “[Nome do SR]”] cobrou [cobraram] custos comuns à subvenção do Fundo Global para o período de [1 de janeiro de 2021 a 31 de dezembro de 2021] pelo montante total de [XXXX USD] conforme calculado no mapa de cálculo de custos comuns partilhados (Consulte o Apêndice 3). [Com base na nossa análise, nada nos despertou a atenção que nos fizesse acreditar que o RP “[Nome do RP]” e o SR [“Nome do SR]”) não tenham atribuído corretamente os custos comuns à Subvenção do Fundo Global]. Ou [Com base na nossa análise, detetámos que o RP “[Nome do RP]” (ou o SR [“Nome do SR]”) apresentou um montante não justificado de [XXXX USD] pormenorizado na nossa carta de recomendações].

**Outras informações** *[incluir o parágrafo se necessário]*

Responsabilidades da direção pelas demonstrações financeiras do programa da subvenção

A preparação das demonstrações financeiras da subvenção é da responsabilidade da direção de [nome da entidade; por exemplo, Ministério da Saúde]. A direção é responsável pela preparação das demonstrações financeiras em conformidade com as disposições de relato financeiro da secção [inserir a secção relevante] do contrato e pelo controlo interno que entenda necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção relevante, seja por fraude ou por erro.

Responsabilidades dos auditores pela auditoria das demonstrações financeiras da subvenção para fins especiais

Os nossos objetivos consistem em obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras da subvenção para fins especiais no seu todo estão isentas de distorção relevante, seja por fraude ou por erro, e emitir um relatório dos auditores que inclua a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria conduzida de acordo com as ISA detete sempre uma distorção relevante quando ela exista. As distorções podem resultar de fraude ou erro e são consideradas relevantes se, individualmente ou em conjunto, se puder razoavelmente esperar que influenciem as decisões económicas dos utilizadores tomadas com base nestas demonstrações financeiras do programa da subvenção. Uma auditoria inclui o exame, com base em testes, dos elementos comprovativos de apoio aos valores e divulgações das demonstrações financeiras da subvenção para fins especiais. Uma auditoria inclui também a avaliação dos princípios contabilísticos aplicados e das estimativas significativas efetuadas pela direção, bem como a apreciação da apresentação geral das demonstrações financeiras.

Como parte de uma auditoria em conformidade com as ISA, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional durante toda a auditoria.

Em conformidade com as *Diretrizes de Auditoria do Fundo Global,* também emitimos os nossos relatórios acerca da nossa análise do controlo interno do [*Recipiente Principal, por exemplo, o Ministério da Saúde*]e dos nossos testes sobre a respetiva conformidade com o acordo de subvenção e os regulamentos e leis relevantes. Tais relatórios são parte integrante de uma auditoria realizada de acordo com as diretrizese devem ser lidos em conjunto com este Relatório dos Auditores Independentes ao analisar os resultados da nossa auditoria.

[Nome do auditor; por exemplo, ABC Associates]

[Data do relatório de auditoria; por exemplo 20 de abril de 2019]

[Nome do auditor; por exemplo, Ficticia]

* 1. PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES (COM RESERVAS)

Parecer

Auditámos as demonstrações financeiras da subvenção *[indicar o nome da subvenção]* de *[nome do RP; por exemplo, Ministério da Saúde]* para o período de *[indicar o período; por exemplo, 1 de janeiro de 2018 a 31 de dezembro de 2018]* que compreendem [mencionar as diferentes demonstrações auditadas][[2]](#footnote-2). A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras da subvenção com base na nossa auditoria.

Em nossa opinião, exceto quanto aos possíveis efeitos do assunto descrito no parágrafo “Base para a opinião com reservas” abaixo, as demonstrações anexas apresentam de forma justa, em todos os aspetos relevantes, as receitas do programa, os custos incorridos e o saldo de caixa [para o relato numa base de caixa]/a posição dos fundos [para o relato numa base de acréscimo] – [Selecionar a opção aplicável] para o período de relato, em observância dos termos do acordo de subvenção do Fundo Global e em conformidade com a base de contabilização descrita na nota *xxxx [adicionar a nota relevante]*.

Casos específicos de custos inelegíveis

Em nossa opinião, exceto quanto aos custos inelegíveis descritos no parágrafo “Base para a opinião” abaixo, as demonstrações anexas apresentam de forma justa, em todos os aspetos relevantes, as receitas do programa, os custos incorridos e a posição de caixa para o período de relato, em observância dos termos do acordo de subvenção do Fundo Global e em conformidade com a base de contabilização descrita na nota xxxx [adicionar a nota relevante].

Base para a opinião com reservas

Conduzimos a nossa auditoria das demonstrações financeiras da subvenção para fins especiais de acordo com as *Diretrizes de Auditoria do Fundo Global,* com referências específicas à ISA 800. As nossas responsabilidades no âmbito dessas normas estão descritas em maior pormenor na secção *Responsabilidades dos Auditores na Auditoria das Demonstrações Financeiras da Subvenção para Fins Especiais* do nosso relatório. Somos independentes de [nome do RP], em conformidade com o Código de Ética para Contabilistas Profissionais do Conselho Internacional de Padrões de Ética para Contabilistas (Código do IESBA). Cumprimos as nossas outras responsabilidades éticas de acordo com estes requisitos e o Código do IESBA. Acreditamos que a nossa auditoria proporciona uma base razoável para a nossa opinião.

[Exemplo: Os custos do Recipiente Principal incluíram um valor de xxx USD aplicado na renovação de 13 unidades de saúde (consultar as nossas conclusões conforme descritas na secção x (Resumo das Conclusões) do nosso relatório, onde são pormenorizados os pontos fracos significativos identificados durante a auditoria). O Recipiente Principal não tem aprovação para essa despesa, que não era inicialmente uma atividade do programa. Nesta base e na nossa opinião, tal montante deve ser restituído ao Fundo Global.]

Quando forem identificados custos inelegíveis, adicione o texto *abaixo [a ajustar em conformidade]*

Os resultados dos nossos testes revelaram os seguintes custos relevantes questionáveis, conforme pormenorizados nas demonstrações financeiras da subvenção para fins especiais:

(1) 2123 USD em custos que são explicitamente questionáveis por serem desconexos do programa, irrazoáveis ou proibidos pelos termos dos acordos; e

(2) 2474 USD em custos que não estão suportados por documentação adequada ou não tiveram as aprovações ou autorizações prévias necessárias;

Os custos inelegíveis são objeto de discussão adicional na secção 2.3.6 do presente relatório.

**Ênfase** – Base de contabilização e limitação de uso e distribuição [incluir parágrafo se necessário]

Chamamos a atenção para a nota [incluir o número da nota relevante] às demonstrações financeiras, que descreve a base de contabilização. As demonstrações financeiras são preparadas para auxiliar [indicar o nome do Recipiente Principal] no cumprimento das disposições de relato financeiro do contrato acima referido. Em consequência, as demonstrações financeiras podem não ser adequadas a outra finalidade. O nosso relatório destina-se unicamente a [indicar o nome do Recipiente Principal; por exemplo, Ministério da Saúde] e ao Fundo Global e não deve ser distribuído a outras partes que não o [indicar o nome do Recipiente Principal; por exemplo, Ministério da Saúde] e o Fundo Global nem por elas utilizado. A nossa opinião não está modificada em relação a esta matéria.

**Relatório sobre outros requisitos de conformidade**

**Conformidade com o acordo de subvenção e a lei aplicável**

Na nossa opinião, os fundos da subvenção [não] foram utilizados, em todos os aspetos relevantes, em conformidade com as disposições do acordo de subvenção, incluindo o orçamento e o plano de trabalho aprovados e quaisquer alterações aos mesmos conforme contidas nas cartas de implementação, e com os regulamentos e leis locais aplicáveis

**Análise da taxa de custos indiretos/repartição de custos comuns [A fornecer quando relevante para a subvenção]**

O RP “[Nome do RP]” está autorizado a cobrar custos indiretos à subvenção do Fundo Global utilizando as seguintes taxas provisórias:

|  |  |
| --- | --- |
| ***Taxa*** | ***Base*** |
| *2%* | *Despesas incorridas pelos Sub-recipientes* |
| *7%* | *Despesas incorridas pela CRS que não em produtos de saúde* |
|  |  |
|  |  |

O SR “[Nome do SR]” está autorizado a cobrar custos indiretos à subvenção do Fundo Global utilizando uma taxa provisória de [5%].

A base de distribuição conforme calculada no mapa de cálculo da taxa de custos indiretos (consulte o Apêndice 3). [Com base na nossa análise, nada nos despertou a atenção que nos fizesse acreditar que o RP “[Nome do RP]” e o SR “[Nome do SR]” não tenham apresentado corretamente o mapa da taxa de custos indiretos]. Ou [Com base na nossa análise, observámos que o RP “[Nome do RP]” (ou o SR “Nome do [SR]”) apresentou um montante não justificado de [XXXX USD] pormenorizado na nossa carta de recomendações].

O RP “[Nome do RP]” [e o SR “[Nome do SR]”] cobrou [cobraram] custos comuns à subvenção do Fundo Global para o período de [1 de janeiro de 2021 a 31 de dezembro de 2021] pelo montante total de [XXXX USD] conforme calculado no mapa de cálculo de custos comuns partilhados (Consulte o Apêndice 3). [Com base na nossa análise, nada nos despertou a atenção que nos fizesse acreditar que o RP “[Nome do RP]” e o SR [“Nome do SR]”) não tenham atribuído corretamente os custos comuns à Subvenção do Fundo Global]. Ou [Com base na nossa análise, detetámos que o RP “[Nome do RP]” (ou o SR [“Nome do SR]”) apresentou um montante não justificado de [XXXX USD] pormenorizado na nossa carta de recomendações].

**Outras informações** [*incluir o parágrafo se necessário*]

Responsabilidades dos auditores pela auditoria das demonstrações financeiras da subvenção para fins especiais

Os nossos objetivos consistem em obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras do programa da subvenção no seu todo estão isentas de distorção relevante, seja por fraude ou por erro, e emitir um relatório dos auditores que inclua a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria conduzida de acordo com as ISA detete sempre uma distorção relevante quando ela exista. As distorções podem resultar de fraude ou erro e são consideradas relevantes se, individualmente ou em conjunto, se puder razoavelmente esperar que influenciem as decisões económicas dos utilizadores tomadas com base nestas demonstrações financeiras do programa da subvenção. Uma auditoria inclui o exame, com base em testes, dos elementos comprovativos de apoio aos valores e divulgações das demonstrações financeiras da subvenção para fins especiais. Uma auditoria inclui também a avaliação dos princípios contabilísticos aplicados e das estimativas significativas efetuadas pela direção, bem como a apreciação da apresentação geral das demonstrações financeiras.

Como parte de uma auditoria em conformidade com as ISA, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional durante toda a auditoria.

Em conformidade com as *Diretrizes de Auditoria do Fundo Global,* também emitimos os nossos relatórios acerca da nossa análise do controlo interno do *[Recipiente Principal, por exemplo, o Ministério da Saúde]* e dos nossos testes sobre a respetiva conformidade com o acordo de subvenção e os regulamentos e leis relevantes. Tais relatórios são parte integrante de uma auditoria realizada de acordo com as diretrizese devem ser lidos em conjunto com este Relatório dos Auditores Independentes ao analisar os resultados da nossa auditoria.

[Nome do auditor; por exemplo, ABC Associates]

[Data do relatório de auditoria; por exemplo 20 de abril de 2019]

[Nome do auditor; por exemplo, Ficticia]

* 1. PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES (ADVERSO)

Parecer

Auditámos as demonstrações financeiras da subvenção [indicar o nome da subvenção] de [nome do Recipiente Principal; por exemplo, Ministério da Saúde] para o período de [indicar o período; por exemplo, 1 de janeiro de 2018 a 31 de dezembro de 2018] que compreendem [mencionar as diferentes demonstrações auditadas][[3]](#footnote-3). A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras da subvenção com base na nossa auditoria.

Em nossa opinião, devido à natureza fundamental dos assuntos referidos no parágrafo “Base para a opinião adversa” abaixo, as demonstrações financeiras da subvenção não apresentam de forma justa, em todos os aspetos relevantes, as receitas do programa, os custos incorridos e o saldo de caixa [para o relato numa base de caixa]/a situação dos fundos [para o relato numa base de acréscimo] – [Selecionar a opção aplicável] para o período de relato, em observância dos termos do acordo de subvenção do Fundo Global e em conformidade com a base de contabilização descrita na nota 2.3.1.

Base para a opinião adversa

Conduzimos a nossa auditoria das demonstrações financeiras da subvenção para fins especiais de acordo com as *Diretrizes de Auditoria do Fundo Global,* com referências específicas à ISA 800. As nossas responsabilidades no âmbito dessas normas estão descritas em maior pormenor na secção *Responsabilidades dos Auditores na Auditoria das Demonstrações Financeiras da Subvenção para Fins Especiais* do nosso relatório. Somos independentes de [nome do RP], em conformidade com o Código de Ética para Contabilistas Profissionais do Conselho Internacional de Padrões de Ética para Contabilistas (Código do IESBA). Cumprimos as nossas outras responsabilidades éticas de acordo com estes requisitos e o código do IESBA. Acreditamos que a nossa auditoria proporciona uma base razoável para a nossa opinião.

[Exemplo: Remetemos para as nossas conclusões, conforme descritas na secção xxx (Resumo das Conclusões) da nossa carta de recomendações, que pormenoriza aquisições significativas nas quais não foram seguidos os procedimentos. Dado que 80% do programa se relacionam com a aquisição de produtos de saúde, consideramos que esses pontos fracos fundamentais no sistema de controlo interno constituem um risco crítico para a concretização dos objetivos do programa].

Não conseguimos obter prova de auditoria adequada e suficiente sobre *[descrever os problemas]* porque *[descrever os motivos/circunstâncias].* Consideramos que os efeitos dessa apropriação indevida são relevantes e generalizados no contexto da nossa auditoria.

**Ênfase** – Base de contabilização e limitação de uso e distribuição [incluir parágrafo se necessário]

Chamamos a atenção para a nota *[incluir o número da nota relevante]* às demonstrações financeiras, que descreve a base de contabilização. As demonstrações financeiras são preparadas para auxiliar [indicar o nome do Recipiente Principal] no cumprimento das disposições de relato financeiro do contrato acima referido. Em consequência, as demonstrações financeiras podem não ser adequadas a outra finalidade. O nosso relatório destina-se unicamente a *[indicar o nome do* Recipiente Principal; *por exemplo, Ministério da Saúde]* e ao Fundo Global e não deve ser distribuído a outras partes que não o *[indicar o nome do* Recipiente Principal; *por exemplo, Ministério da Saúde]* e o Fundo Global nem por elas utilizado. A nossa opinião não está modificada em relação a esta matéria.

**Relatório sobre outros requisitos de conformidade**

**Conformidade com o acordo de subvenção e a lei aplicável**

Na nossa opinião, os fundos da subvenção [não] foram utilizados, em todos os aspetos relevantes, em conformidade com as disposições do Acordo de Subvenção, incluindo o orçamento e o plano de trabalho aprovados e quaisquer alterações aos mesmos conforme estabelecido nas cartas de implementação, e com os regulamentos e leis locais aplicáveis

**Análise da taxa de custos indiretos/repartição de custos comuns [A fornecer quando relevante para a subvenção]**

O RP “[Nome do RP]” está autorizado a cobrar custos indiretos à subvenção do Fundo Global utilizando as seguintes taxas provisórias:

|  |  |
| --- | --- |
| ***Taxa*** | ***Base*** |
| *2%* | *Despesas incorridas pelos Sub-recipientes* |
| *7%* | *Despesas incorridas pela CRS que não em produtos de saúde* |
|  |  |
|  |  |

O SR “[Nome do SR]” está autorizado a cobrar custos indiretos à subvenção do Fundo Global utilizando uma taxa provisória de [5%].

A base de distribuição conforme calculada no mapa de cálculo da taxa de custos indiretos (consulte o Apêndice 3). [Com base na nossa análise, nada nos despertou a atenção que nos fizesse acreditar que o RP “[Nome do RP]” e o SR “[Nome do SR]” não tenham apresentado corretamente o mapa da taxa de custos indiretos]. Ou [Com base na nossa análise, observámos que o RP “[Nome do RP]” (ou o SR “Nome do [SR]”) apresentou um montante não justificado de [XXXX USD] pormenorizado na nossa carta de recomendações].

O RP “[Nome do RP]” [e o SR “[Nome do SR]”] cobrou [cobraram] custos comuns à subvenção do Fundo Global para o período de [1 de janeiro de 2021 a 31 de dezembro de 2021] pelo montante total de [XXXX USD] conforme calculado no mapa de cálculo de custos comuns partilhados (Consulte o Apêndice 3). [Com base na nossa análise, nada nos despertou a atenção que nos fizesse acreditar que o RP “[Nome do RP]” e o SR [“Nome do SR]”) não tenham atribuído corretamente os custos comuns à Subvenção do Fundo Global]. Ou [Com base na nossa análise, detetámos que o RP “[Nome do RP]” (ou o SR [“Nome do SR]”) apresentou um montante não justificado de [XXXX USD] pormenorizado na nossa carta de recomendações].

**Outras informações** [incluir o parágrafo se necessário]

Responsabilidades dos auditores pela auditoria das demonstrações financeiras

Os nossos objetivos consistem em obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras do programa da subvenção no seu todo estão isentas de distorção relevante, seja por fraude ou por erro, e emitir um relatório dos auditores que inclua a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria conduzida de acordo com as ISA detete sempre uma distorção relevante quando ela exista. As distorções podem resultar de fraude ou erro e são consideradas relevantes se, individualmente ou em conjunto, se puder razoavelmente esperar que influenciem as decisões económicas dos utilizadores tomadas com base nestas demonstrações financeiras do programa da subvenção. Uma auditoria inclui o exame, com base em testes, dos elementos comprovativos de apoio aos valores e divulgações das demonstrações financeiras da subvenção para fins especiais. Uma auditoria inclui também a avaliação dos princípios contabilísticos aplicados e das estimativas significativas efetuadas pela direção, bem como a apreciação da apresentação geral das demonstrações financeiras.

Como parte de uma auditoria em conformidade com as ISA, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional durante toda a auditoria.

Em conformidade com as *Diretrizes de Auditoria do Fundo Global,* também emitimos os nossos relatórios acerca da nossa análise do controlo interno do *[Recipiente Principal, por exemplo, o Ministério da Saúde]* e dos nossos testes sobre a respetiva conformidade com o acordo de subvenção e os regulamentos e leis relevantes. Tais relatórios são parte integrante de uma auditoria realizada de acordo com as diretrizese devem ser lidos em conjunto com este Relatório dos Auditores Independentes ao analisar os resultados da nossa auditoria.

[Nome do auditor; por exemplo, ABC Associates]

[Data do relatório de auditoria; por exemplo 20 de abril de 2019]

[Nome do auditor; por exemplo, Ficticia]

* 1. PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES (ESCUSA)

Parecer

Fomos contratados para auditar as demonstrações financeiras da subvenção [indicar o nome da subvenção] de *[*nome do Recipiente Principal*; por exemplo, Ministério da Saúde]* para o período de *[indicar o período; por exemplo, 1 de janeiro de 2018 a 31 de dezembro de 2018]* que compreendem [mencionar as diferentes demonstrações auditadas].[[4]](#footnote-4) A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras da subvenção com base na nossa auditoria.

Devido à importância do assunto descrito no parágrafo “Base para a escusa de opinião”, não conseguimos obter prova de auditoria adequada e suficiente para fundamentar uma opinião de auditoria. Em conformidade, não expressamos uma opinião sobre as demonstrações financeiras da subvenção.

Base para a escusa de opinião

Conduzimos a nossa auditoria das demonstrações financeiras da subvenção para fins especiais de acordo com as *Diretrizes de Auditoria do Fundo Global,* com referências específicas à ISA 800. As nossas responsabilidades no âmbito dessas normas estão descritas em maior pormenor na secção *Responsabilidades dos Auditores na Auditoria das Demonstrações Financeiras da Subvenção para Fins Especiais* do nosso relatório. Somos independentes de [nome do RP], em conformidade com o Código de Ética para Contabilistas Profissionais do Conselho Internacional de Padrões de Ética para Contabilistas (Código do IESBA). Cumprimos as nossas outras responsabilidades éticas de acordo com estes requisitos e o código do IESBA. Acreditamos que a nossa auditoria proporciona uma base razoável para a nossa opinião.

[Exemplo: A prova de auditoria que nos foi disponibilizada foi limitada porque não pudemos verificar despesas do programa no valor contabilístico de *[xxx]* nem enviar pedidos de confirmação a bancos por saldos no valor contabilístico de *[xxx]* devido a limitações impostas ao âmbito do nosso trabalho pela direção do RP. Como tal, não conseguimos obter prova de auditoria adequada e suficiente sobre as despesas do programa e os saldos de caixa no RP e nos SR.]

**Ênfase** – Base de contabilização e limitação de uso e distribuição *[incluir parágrafo se necessário]*

Chamamos a atenção para a nota *[incluir o número da nota relevante]* às demonstrações financeiras, que descreve a base de contabilização. As demonstrações financeiras são preparadas para auxiliar [indicar o nome do Recipiente Principal] no cumprimento das disposições de relato financeiro do contrato acima referido. Em consequência, as demonstrações financeiras podem não ser adequadas a outra finalidade. O nosso relatório destina-se unicamente a *[indicar o nome do* Recipiente Principal; *por exemplo, Ministério da Saúde]* e ao Fundo Global e não deve ser distribuído a outras partes que não o *[indicar o nome do* Recipiente Principal; *por exemplo, Ministério da Saúde]* e o Fundo Global nem por elas utilizado. A nossa opinião não está modificada em relação a esta matéria.

**Relatório sobre outros requisitos de conformidade**

**Conformidade com o acordo de subvenção e a lei aplicável**

Na nossa opinião, os fundos da subvenção [não] foram utilizados, em todos os aspetos relevantes, em conformidade com as disposições do acordo de subvenção, incluindo o orçamento e o plano de trabalho aprovados e quaisquer alterações aos mesmos conforme estabelecido nas cartas de implementação, e com os regulamentos e leis locais aplicáveis

**Análise da taxa de custos indiretos/repartição de custos comuns [A fornecer quando relevante para a subvenção]**

O RP “[Nome do RP]” está autorizado a cobrar custos indiretos à subvenção do Fundo Global utilizando as seguintes taxas provisórias:

|  |  |
| --- | --- |
| ***Taxa*** | ***Base*** |
| *2%* | *Despesas incorridas pelos Sub-recipientes* |
| *7%* | *Despesas incorridas pela CRS que não em produtos de saúde* |
|  |  |
|  |  |

O SR “[Nome do SR]” está autorizado a cobrar custos indiretos à subvenção do Fundo Global utilizando uma taxa provisória de [5%].

A base de distribuição conforme calculada no mapa de cálculo da taxa de custos indiretos (consulte o Apêndice 3). [Com base na nossa análise, nada nos despertou a atenção que nos fizesse acreditar que o RP “[Nome do RP]” e o SR “[Nome do SR]” não tenham apresentado corretamente o mapa da taxa de custos indiretos]. Ou [Com base na nossa análise, observámos que o RP “[Nome do RP]” (ou o SR “Nome do [SR]”) apresentou um montante não justificado de [XXXX USD] pormenorizado na nossa carta de recomendações].

O RP “[Nome do RP]” [e o SR “[Nome do SR]”] cobrou [cobraram] custos comuns à subvenção do Fundo Global para o período de [1 de janeiro de 2021 a 31 de dezembro de 2021] pelo montante total de [XXXX USD] conforme calculado no mapa de cálculo de custos comuns partilhados (Consulte o Apêndice 3). [Com base na nossa análise, nada nos despertou a atenção que nos fizesse acreditar que o RP “[Nome do RP]” e o SR [“Nome do SR]”) não tenham atribuído corretamente os custos comuns à Subvenção do Fundo Global]. Ou [Com base na nossa análise, detetámos que o RP “[Nome do RP]” (ou o SR [“Nome do SR]”) apresentou um montante não justificado de [XXXX USD] pormenorizado na nossa carta de recomendações].

**Outras informações** *[incluir parágrafo se necessário]*

**Responsabilidades dos auditores pela auditoria das demonstrações financeiras**

Os nossos objetivos consistem em obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras do programa da subvenção no seu todo estão isentas de distorção relevante, seja por fraude ou por erro, e emitir um relatório dos auditores que inclua a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria conduzida de acordo com as ISA detete sempre uma distorção relevante quando ela exista. As distorções podem resultar de fraude ou erro e são consideradas relevantes se, individualmente ou em conjunto, se puder razoavelmente esperar que influenciem as decisões económicas dos utilizadores tomadas com base nestas demonstrações financeiras do programa da subvenção. Uma auditoria inclui o exame, com base em testes, dos elementos comprovativos de apoio aos valores e divulgações das demonstrações financeiras da subvenção para fins especiais. Uma auditoria inclui também a avaliação dos princípios contabilísticos aplicados e das estimativas significativas efetuadas pela direção, bem como a apreciação da apresentação geral das demonstrações financeiras.

Como parte de uma auditoria em conformidade com as ISA, exercemos julgamento profissional e mantemos ceticismo profissional durante toda a auditoria.

Em conformidade com as *Diretrizes de Auditoria do Fundo Global,* também emitimos os nossos relatórios acerca da nossa análise do controlo interno do *[Recipiente Principal, por exemplo, o Ministério da Saúde]* e dos nossos testes sobre a respetiva conformidade com o acordo de subvenção e os regulamentos e leis relevantes. Tais relatórios são parte integrante de uma auditoria realizada de acordo com as diretrizese devem ser lidos em conjunto com este Relatório dos Auditores Independentes ao analisar os resultados da nossa auditoria.

Este relatório destina-se a informação do Ministério da Saúde e do Fundo Global.

[Nome do auditor; por exemplo, ABC Associates]

[Data do relatório de auditoria; por exemplo 20 de abril de 2019]

[Nome do auditor; por exemplo, Ficticia]

1. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA SUBVENÇÃO PARA FINS ESPECIAIS PARA O MINISTÉRIO DA SAÚDE – Carta de Representação

(Papel timbrado da entidade)

(Para o auditor) (Data)

Esta carta de representação é fornecida em ligação com a sua auditoria das demonstrações financeiras para fins especiais do Fundo Global preparadas pelo *[*nome do *Recipiente Principal, por exemplo, Ministério da Saúde]* para o ano findo em *[31 de dezembro de 20XX 2]*, com o objetivo de expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras para fins especiais do Fundo Global são apresentadas de forma justa, em todos os aspetos relevantes (ou dão uma imagem verdadeira e apropriada), segundo os termos do acordo da subvenção do Fundo Global e em conformidade com a base de contabilização descrita na nota [X] às demonstrações financeiras.

Confirmamos que (tanto quanto é do nosso conhecimento, tendo procedido às consultas que considerámos necessárias para nossa informação adequada):

Demonstrações financeiras:

* Cumprimos as nossas responsabilidades, conforme estabelecidas nos termos do contrato de auditoria datado de [inserir data], quanto à preparação das demonstrações financeiras em conformidade com os termos do acordo de subvenção do Fundo Global e com a base de contabilização descrita na nota [X]; em particular, as demonstrações financeiras são apresentadas de forma justa (ou dão uma imagem verdadeira e apropriada) em conformidade com tal.
* Os pressupostos significativos por nós usados ao fazer estimativas contabilísticas, incluindo as mensuradas pelo justo valor, são razoáveis.
* Todos os eventos subsequentes à data das demonstrações financeiras e para os quais os termos do acordo de subvenção do Fundo Global e a conformidade com a base de contabilização descrita na nota [X] às demonstrações financeiras obrigam a ajustamento ou divulgação foram ajustados ou divulgados.
* Não existem diferenças de auditoria não ajustadas identificadas durante a auditoria corrente e respeitantes ao período mais recente apresentado.
* [Quando existam SR] Todos os fundos recebidos pelos SR (incluindo desembolsos efetuados pelo RP em nome dos SR) estão refletidos na nota “Mapa de adiantamentos de SR”.
* Todos os ativos fixos adquiridos com os fundos da subvenção do Fundo Global [incluindo os adquiridos pelos SR] estão incluídos no registo de ativos fixos anexo às demonstrações financeiras.
* [Quaisquer outros assuntos que o auditor possa considerar.]

*Não-conformidade com os regulamentos e leis relevantes, incluindo fraude*

* Reconhecemos que somos responsáveis por determinar se as atividades das entidades implementadoras são conduzidas em conformidade com os regulamentos e leis e com o acordo da subvenção e que somos responsáveis por identificar e lidar com qualquer não-conformidade com os regulamentos ou leis aplicáveis, incluindo fraude.
* Reconhecemos que somos responsáveis pela conceção, pela implementação e pela manutenção de controlos internos para prevenir e detetar fraudes.
* Divulgámos-lhe os resultados da nossa avaliação do risco de que as demonstrações financeiras possam ser alvo de deturpação relevante como resultado de fraude.
* [Quando a direção tenha conhecimento da ocorrência de não-conformidade com regulamentos ou leis ou tenha recebido alegações de não-conformidade com regulamentos ou leis.] Divulgámos-lhe e facultamos-lhe acesso total às informações e a quaisquer investigações internas relacionadas com todos os casos de identificação ou suspeita de não-conformidade com regulamentos ou leis, incluindo fraude de que tenhamos conhecimento e que possa ter afetado as entidades implementadoras (independentemente da fonte ou da forma e incluindo, entre outras, alegações por “denunciantes”), incluindo casos de não-conformidade:
  + Que envolvam irregularidades financeiras;
  + Relacionados com regulamentos e leis que tenham um efeito direto na determinação de montantes relevantes e divulgações nas demonstrações financeiras;
  + Relacionados com leis e regulamentos que tenham um efeito indireto nos montantes e divulgações nas demonstrações financeiras, mas cuja conformidade possa ser fundamental para as atividades das entidades implementadoras ou a sua capacidade de continuar com a atividade ou para evitar penalizações significativas;
  + Que envolvam a direção, empregados com funções de relevo no controlo interno ou outros;
  + Relacionados com quaisquer alegações de fraude, suspeita de fraude ou outras não-conformidades com regulamentos e leis comunicadas por empregados, ex-empregados, analistas, reguladores ou outros.
* [Quando a direção não tenha conhecimento da ocorrência de não-conformidade com regulamentos ou leis nem tenha recebido alegações de não-conformidade com regulamentos ou leis.] Não temos conhecimento de qualquer identificação ou suspeita de não-conformidade com regulamentos ou leis, incluindo fraude, que possa ter afetado as entidades implementadoras (independentemente da fonte ou da forma e incluindo, entre outras, alegações por “denunciantes”), incluindo casos de não-conformidade:
  + Que envolvam irregularidades financeiras;
  + Relacionados com regulamentos ou leis que tenham um efeito direto na determinação de montantes relevantes e divulgações nas demonstrações financeiras;
  + Relacionados com leis ou regulamentos que tenham um efeito indireto nos montantes e divulgações nas demonstrações financeiras, mas cuja conformidade possa ser fundamental para as atividades das entidades implementadoras ou a sua capacidade de continuar com a atividade ou para evitar penalizações significativas;
  + Que envolvam a direção, empregados com funções de relevo no controlo interno ou outros;
  + Relacionados com quaisquer alegações de fraude, suspeita de fraude ou outras não-conformidades com regulamentos e leis comunicados por empregados, ex-empregados, analistas, reguladores ou outros.

Informações fornecidas

* Fornecemos-lhe:
  + Acesso a todas as informações em relação às quais temos conhecimento de que são relevantes para a preparação das demonstrações financeiras, tais como registos, documentação e outros assuntos;
  + Informações adicionais que nos solicitou para os fins da auditoria; e
  + Acesso irrestrito às pessoas da entidade que determinou serem necessárias para a obtenção de prova de auditoria.
* Todas as transações foram registadas nos livros contabilísticos e estão refletidas nas demonstrações financeiras.
* Divulgámos-lhe todas as informações relacionadas com fraudes ou suspeitas de fraude de que temos conhecimento, que afetam a entidade e que envolvem:
* Divulgámos-lhe todos os casos conhecidos de não-conformidade ou suspeita de não-conformidade com leis e regulamentos cujos efeitos devessem ser considerados na preparação das demonstrações financeiras.
* Divulgámos-lhe, e as entidades implementadoras cumpriram, todos os aspetos das disposições contratuais que poderiam ter um efeito relevante nas demonstrações financeiras em caso de não-conformidade.
* Todos os passivos e contingências, sejam escritos ou verbais, foram-lhe divulgados e estão apropriadamente refletidos nas demonstrações financeiras.
* [Quaisquer outros assuntos que o auditor possa considerar necessários (ver parágrafo A11 desta ISA).]

As demonstrações financeiras da subvenção para fins especiais foram preparadas por [Nome completo do RP] e assinadas em seu nome em [20 de abril de 2022] por:

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Secretário Principal, Ministério da Saúde Contador Geral, Ministério da Saúde

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Diretor, Comissão Nacional da SIDA

Apêndice 1

Panorâmica sobre a gestão orçamental de subvenções

Orientação: faculta a avaliação do auditor quanto à conformidade e à implementação do orçamento aprovado de subvenções do FG, principais variações, reclassificações orçamentais significativas e orçamentos adicionais recebidos durante o período de relato.

Apêndice 2

Posição financeira principal

Orientação: para cada posição de relato importante nas demonstrações financeiras, o auditor deve fornecer pelo menos uma panorâmica de uma página sobre os seguintes elementos principais:

[Por exemplo: Receitas (subvenções do Fundo Global, saldo de caixa, saldo de fundos, adiantamentos, compromissos]

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Declaração de auditoria  Por que motivo é esta posição financeira considerada importante | Trabalho efetuado | Procedimentos de controlo principais executados | Julgamento do auditor sobre a avaliação da direção quanto aos riscos principais e procedimentos sobre medidas de atenuação do risco |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |

**Apêndice 3**

**Taxa de custos indiretos/repartição de custos comuns**

1. **Taxa de custos indiretos**

A taxa de custos indiretos é calculada com base no montante total de transações efetuadas por…

1. **Repartição de custos comuns**

A parte de custos comuns atribuída ao Fundo Global é pormenorizada como segue:

1. Identificar o título de cada demonstração contida nas demonstrações financeiras [↑](#footnote-ref-1)
2. Identificar o título de cada demonstração contida nas demonstrações financeiras [↑](#footnote-ref-2)
3. Identificar o título de cada demonstração contida nas demonstrações financeiras [↑](#footnote-ref-3)
4. Identificar o título de cada demonstração contida nas demonstrações financeiras [↑](#footnote-ref-4)