

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 805**  
**CONSIDERAÇÕES ESPECIAIS — AUDITORIAS DE**  
**DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS ISOLADAS E DE**  
**ELEMENTOS, CONTAS OU ITENS ESPECÍFICOS DE UMA**  
**DEMONSTRAÇÃO FINANCEIRA**

(Aplicável a auditorias de períodos com início em ou após 31 de Dezembro de 2009)

**ÍNDICE**

	Parágrafo
<b>Introdução</b>	
Âmbito desta ISA .....	1–3
Data de Entrada em Vigor .....	4
<b>Objectivo</b> .....	5
<b>Definições</b> .....	6
<b>Requisitos</b>	
Considerações ao Aceitar o Trabalho .....	7–9
Considerações ao Planear e Executar a Auditoria .....	10
Considerações ao Formar uma Opinião e Relatar .....	11–17
<b>Material de Aplicação e Outro Material Explicativo</b>	
Âmbito desta ISA .....	A1–A4
Considerações ao Aceitar o Trabalho .....	A5–A9
Considerações ao Planear e Executar a Auditoria .....	A10–A14
Considerações ao Formar uma Opinião e Relatar .....	A15–A18
Apêndice 1: Exemplos de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira	
Apêndice 2: Exemplos de Relatórios de Auditores sobre uma Demonstração Financeira Isolada e sobre Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 805, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Isoladas e de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira* deve ser lida em conjunção com a ISA 200, *Objectivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*.

## Introdução

### Âmbito desta ISA

1. As Normas Internacionais de Auditoria (ISA) da série 100-700 aplicam-se a uma auditoria de demonstrações financeiras e devem ser adaptadas, conforme necessário nas circunstâncias, quando aplicadas a auditorias de outra informação financeira histórica. Esta ISA trata de considerações especiais na aplicação dessas ISA a uma auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira. A demonstração financeira isolada ou o elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira podem ser preparados de acordo com um referencial com finalidade geral ou especial. Se preparado de acordo com um referencial com finalidade especial, a ISA 800<sup>1</sup> também se aplica à auditoria. (Ref: Parágrafos A1–A4)
2. Esta ISA não se aplica ao relatório do auditor de um componente, emitido em consequência do trabalho executado sobre a informação financeira de um componente a pedido da equipa de trabalho do grupo com a finalidade de uma auditoria das demonstrações financeiras de grupos. (ver a ISA 600<sup>2</sup>).
3. Esta ISA não derroga os requisitos das outras ISA, nem pretende tratar todas as considerações especiais que sejam relevantes nas circunstâncias do trabalho.

### Data de Entrada em Vigor

4. Esta ISA é aplicável a auditorias de demonstrações financeiras isoladas ou de elementos, contas ou itens específicos de períodos com início em ou após 15 de Dezembro de 2009. No caso de auditorias de demonstrações financeiras isoladas ou de elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração financeira preparados numa data específica, esta ISA é aplicável a auditorias de tal informação preparada à data de, ou após, 14 de Dezembro de 2010.

## Objectivo

5. O objectivo do auditor, ao aplicar as ISA numa auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira, é tratar apropriadamente as considerações especiais que são relevantes para:
  - (a) A aceitação do trabalho;

---

<sup>1</sup> ISA 800, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais com Finalidade Especial*

<sup>2</sup> ISA 600, *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores de Componentes)*

- (b) O planejamento e execução desse trabalho; e
- (c) Formar uma opinião e relatar sobre a demonstração financeira isolada ou sobre o elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira.

## Definições

6. Para efeito das ISA, as referências a:
- (a) “Elemento de uma demonstração financeira” ou “elemento” significa um “elemento, conta ou item de uma demonstração financeira”.
  - (b) “Normas Internacionais de Relato Financeiro” significa as Normas Internacionais de Relato Financeiro emitidas pelo International Accounting Standards Board; e
  - (c) Uma demonstração financeira isolada ou um elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira inclui as respectivas notas. As respectivas notas compreendem geralmente um resumo das políticas contábilísticas significativas e outra informação explicativa relevante para a demonstração financeira ou para o elemento.

## Requisitos

### Considerações ao Aceitar o Trabalho

#### *Aplicação das ISA*

7. A ISA 200 exige que o auditor cumpra todas as ISA relevantes para a auditoria.<sup>3</sup> No caso de uma auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira, este requisito aplica-se independentemente de o auditor ser ou não contratado para auditar o conjunto completo de demonstrações financeiras. Se o auditor não for também contratado para auditar o conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade, o auditor deve determinar se é possível a auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento, conta ou item específico dessas demonstrações financeiras de acordo com as ISA. (Ref: Parágrafos A5-A6)

#### *Aceitação do Referencial de Relato Financeiro*

8. A ISA 210 exige que o auditor determine a aceitação do referencial de relato financeiro aplicado na preparação das demonstrações financeiras.<sup>4</sup> No caso de uma auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira, isto

<sup>3</sup> ISA 200, *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, parágrafo 18

<sup>4</sup> ISA 210, *Acordar os Termos do Trabalho de Auditoria*, parágrafo 6(a)

deve incluir se a aplicação do referencial de relato financeiro resultará numa apresentação que proporcione divulgações adequadas para habilitar os utentes a entender a informação transmitida pela demonstração financeira ou pelo elemento e o efeito de transacções e acontecimentos materiais na informação transmitida pela demonstração financeira ou pelo elemento. (Ref: Parágrafo A7)

### *Forma de Opinião*

9. A ISA 210 exige que os termos acordados do trabalho de auditoria incluam a forma esperada de quaisquer relatórios a serem emitidos pelo auditor.<sup>5</sup> No caso de uma auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira, o auditor deve considerar se a forma de opinião esperada é apropriada nas circunstâncias. (Ref: Parágrafos A8-A9)

### **Considerações ao Planear e Executar a Auditoria**

10. A ISA 200 dispõe que as ISA são escritas no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras; devem ser adaptadas conforme necessário nas circunstâncias quando aplicadas a auditorias de outra informação financeira histórica.<sup>6,7</sup> Ao planear e executar a auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira, o auditor deve adaptar as ISA relevantes para a auditoria conforme necessário nas circunstâncias do trabalho. (Ref: Parágrafos A10-A14)

### **Considerações ao Formar uma Opinião e Relatar**

11. Quando formar uma opinião e relatar sobre uma demonstração financeira isolada ou sobre um elemento específico de uma demonstração financeira, o auditor deve aplicar os requisitos da ISA 700,<sup>8</sup> adaptada conforme necessário nas circunstâncias do trabalho. (Ref: Parágrafos A15–A16)

### *Relatar sobre o Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras da Entidade e sobre uma Demonstração Financeira Isolada ou sobre um Elemento, Conta ou Item Específico dessas Demonstrações Financeiras*

12. Se o auditor empreender um trabalho para relatar sobre uma demonstração financeira isolada ou sobre um elemento específico de uma demonstração

---

<sup>5</sup> ISA 210, parágrafo 10(e)

<sup>6</sup> ISA 200, parágrafo 2

<sup>7</sup> A ISA 200, parágrafo 13(f), explica que o termo “demonstrações financeiras” se refere geralmente a um conjunto completo de demonstrações financeiras como determinado pelos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável.

<sup>8</sup> ISA 700, *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*

financeira em conjunto com o trabalho de auditar o conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade, o auditor deve expressar uma opinião separada para cada trabalho.

13. Uma demonstração financeira isolada auditada ou um elemento específico auditado de uma demonstração financeira podem ser publicados juntamente com o conjunto completo de demonstrações financeiras auditadas da entidade. Se o auditor concluir que a apresentação da demonstração financeira isolada ou do elemento específico de uma demonstração financeira não a diferencia suficientemente do conjunto completo de demonstrações financeiras, o auditor deve pedir à gerência para rectificar a situação. Sujeito aos parágrafos 15 e 16, o auditor deve também diferenciar a opinião sobre a demonstração financeira isolada ou sobre o elemento específico de uma demonstração financeira da opinião sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras. O auditor não deve emitir o relatório do auditor que contém a opinião sobre a demonstração financeira isolada ou sobre o elemento específico de uma demonstração financeira até ficar satisfeito com a diferenciação.

#### Opinião Modificada, Parágrafa de Ênfase ou Parágrafa de Outras Matérias no Relatório do Auditor sobre o Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras da Entidade

14. Se a opinião no relatório do auditor sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade for modificada, ou se esse relatório incluir um parágrafo de Ênfase ou um parágrafo de Outras Matérias, o auditor deve determinar o efeito que tal possa ter no relatório do auditor sobre uma demonstração financeira isolada ou sobre um elemento específico dessas demonstrações financeiras. Quando considerado apropriado, o auditor deve modificar a opinião sobre a demonstração financeira isolada ou sobre o elemento específico de uma demonstração financeira, ou incluir no relatório do auditor em conformidade um parágrafo de Ênfase ou um parágrafo de Outras Matérias. (Ref: Parágrafa A17)
15. Se o auditor concluir que é necessário expressar uma opinião adversa ou uma escusa de opinião sobre o conjunto completo das demonstrações financeiras da entidade como um todo, a ISA 705 não permite que o auditor inclua no mesmo relatório do auditor uma opinião não modificada sobre uma demonstração financeira isolada que faça parte dessas demonstrações financeiras ou sobre um elemento específico que faça parte dessas demonstrações financeiras.<sup>9</sup> Isto é assim porque tal opinião não modificada iria contradizer a opinião adversa ou a escusa de opinião sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade como um todo. (Ref: Parágrafa A18)

---

<sup>9</sup> ISA 705, *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*, parágrafo 15

16. Se o auditor concluir que é necessário expressar uma opinião adversa ou uma escusa de opinião sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade como um todo mas, no contexto de uma auditoria separada de um elemento específico que esteja incluído nessas demonstrações financeiras, o auditor apesar de tudo considerar apropriado expressar uma opinião não modificada sobre esse elemento, o auditor só o deve fazer se:
- (a) O auditor não estiver proibido por lei ou por regulamento de o fazer;
  - (b) Essa opinião for expressa num relatório do auditor que não é publicado em conjunto com o relatório do auditor que contém a opinião adversa ou a escusa de opinião; e
  - (c) O elemento específico não constituir uma parte importante do conjunto completo das demonstrações financeiras da entidade.
17. O auditor não deve expressar uma opinião não modificada sobre uma demonstração financeira isolada de um conjunto completo de demonstrações financeiras se o auditor tiver expressado uma opinião adversa ou uma escusa de opinião sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras como um todo. Tal é o caso mesmo se o relatório do auditor sobre a demonstração financeira isolada não for publicado em conjunto com o relatório do auditor que contém a opinião adversa ou a escusa de opinião. Isto é assim porque se considera que uma demonstração financeira isolada constitui uma porção importante dessas demonstrações financeiras.

\*\*\*

## **Material de Aplicação e Outro Material Explicativo**

### **Âmbito desta ISA (Ref: Parágrafo 1)**

- A1. A ISA 200 define o termo “informação financeira histórica” como uma informação expressa em termos financeiros em relação a uma entidade particular, extraída principalmente do sistema contabilístico dessa entidade, acerca de acontecimentos económicos que ocorreram em períodos de tempo passados ou acerca de condições ou circunstâncias económicas em momentos do tempo no passado.<sup>10</sup>
- A2. A ISA define o termo “demonstrações financeiras” como uma representação estruturada de informação financeira histórica, incluindo as respectivas notas, destinada a comunicar os recursos económicos ou obrigações de uma entidade em um dado momento ou as alterações neles havidas durante um período de tempo de acordo com um referencial de relato financeiro. O termo refere-se geralmente a um conjunto completo de demonstrações

---

<sup>10</sup> ISA 200, parágrafo 13(g)

financeiras conforme determinado pelos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável.<sup>11</sup>

- A3. As ISA são escritas no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras.<sup>12</sup> Elas devem ser adaptadas conforme necessário nas circunstâncias quando aplicadas a uma auditoria de outra informação financeira histórica, tal como uma demonstração financeira isolada ou um elemento específico de uma demonstração financeira. Esta ISA ajuda a este respeito. (O Apêndice 1 enumera exemplos dessa outra informação financeira histórica).
- A4. Um trabalho de garantia de fiabilidade razoável que não seja uma auditoria de informação financeira histórica é executado de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) 3000.<sup>13</sup>

### Considerações ao Aceitar o Trabalho

#### *Aplicação das ISA (Ref: Parágrafo 7)*

- A5. A ISA 200 exige que o auditor cumpra com (a) os requisitos éticos relevantes, incluindo os que respeitem a independência, relativos a trabalhos de auditoria de demonstrações financeiras e com (b) todas as ISA relevantes para a auditoria. Também exige que o auditor cumpra cada requisito de uma ISA, a menos que, nas circunstâncias da auditoria, toda a ISA não é relevante ou o requisito não é relevante porque é condicional e a condição não existe. Em circunstâncias excepcionais, o auditor pode julgar necessário afastar-se de um requisito relevante de uma ISA executando procedimentos de auditoria alternativos para atingir o objectivo desse requisito.<sup>14</sup>
- A6. O cumprimento dos requisitos das ISA relevantes para a auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento específico de uma demonstração financeira pode não ser possível quando o auditor não está contratado também para auditar o conjunto completo das demonstrações financeiras da entidade. Em tais casos, o auditor não tem muitas vezes o mesmo conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, como um auditor que também audita o conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade. O auditor também não tem a prova de auditoria acerca da qualidade geral dos registos contabilísticos ou de outra informação contabilística que seria adquirida numa auditoria do conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade. Consequentemente, o auditor pode necessitar de mais prova para corroborar a prova de auditoria adquirida a partir

---

<sup>11</sup> ISA 200, parágrafo 13(f)

<sup>12</sup> ISA 200, parágrafo 2

<sup>13</sup> ISAE 3000, *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que Não Sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica*.

<sup>14</sup> ISA 200, parágrafos 14, 18, 22 e 23

dos registos contabilísticos. No caso de uma auditoria de um elemento específico de uma demonstração financeira, determinadas ISA exigem trabalho de auditoria que pode ser desproporcionado para o elemento que está a ser auditado. Por exemplo, se bem que os requisitos da ISA 570<sup>15</sup> sejam provavelmente relevantes nas circunstâncias de uma auditoria de um mapa de contas a receber, cumprir esses requisitos pode não ser possível devido ao esforço de auditoria necessário. Se o auditor concluir que uma auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento específico de uma demonstração financeira de acordo com as ISA pode não ser praticável, o auditor pode debater com a gerência se um outro tipo de trabalho pode ser mais praticável.

*Aceitação do Referencial de Relato Financeiro* (Ref: Parágrafo 8)

- A7. Uma demonstração financeira isolada ou um elemento específico de uma demonstração financeira podem ser preparados de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável que é baseado num referencial de relato financeiro estabelecido por um organismo normalizador autorizado ou reconhecido para a preparação de um conjunto completo de demonstrações financeiras (por exemplo, as Normas Internacionais de Relato Financeiro). Se for este o caso, a determinação da aceitação do referencial aplicável pode envolver o considerar se esse referencial inclui todos os requisitos do referencial em que se baseia que são relevantes para a apresentação de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento específico de uma demonstração financeira que proporciona divulgações adequadas.

*Forma de Opinião* (Ref: Parágrafo 9)

- A8. A forma de opinião a ser expressa pelo auditor depende do referencial de relato financeiro aplicável e de quaisquer leis ou regulamentos.<sup>16</sup> De acordo com a ISA 700:<sup>17</sup>
- (a) Quando expressar uma opinião não modificada sobre um conjunto completo de demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de apresentação apropriada, a opinião do auditor, salvo se exigido de forma diferente por lei ou regulamento, usa uma das seguintes frases:
    - (i) as demonstrações financeiras apresentam de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável]; ou
    - (ii) as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e

---

<sup>15</sup> ISA 570, *Continuidade*

<sup>16</sup> ISA 200, parágrafo 8

<sup>17</sup> ISA 700, parágrafos 35–36



apropriada de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável]; e

- (b) Quando expressar uma opinião não modificada sobre um conjunto completo de demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de cumprimento, a opinião do auditor declara que as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável].

A9. No caso de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento específico de uma demonstração financeira, o referencial de relato financeiro aplicável pode não tratar explicitamente a apresentação da demonstração financeira ou do elemento específico. Tal pode ser o caso quando o referencial de relato financeiro aplicável se baseia num referencial de relato financeiro estabelecido por um organismo normalizador autorizado ou reconhecido para a preparação de um conjunto completo de demonstrações financeiras (por exemplo, as Normas Internacionais de Relato Financeiro). O auditor considera por isso se a forma de opinião esperada é apropriada à luz do referencial de relato financeiro aplicável. Os factores que podem afectar a consideração do auditor sobre a utilização ou não das frases “apresenta de forma apropriada, em todos os aspectos materiais”, ou “dão uma imagem verdadeira e apropriada” no relatório do auditor incluem:

- Se o referencial de relato financeiro aplicável está explícita ou implicitamente restringido à preparação de um conjunto completo de demonstrações financeiras;
- Se a demonstração financeira isolada ou o elemento específico de um demonstração financeira:
  - Cumprirão totalmente cada um dos requisitos do referencial relevante para a demonstração financeira particular ou o elemento particular e a apresentação da demonstração financeira ou do elemento incluirá as respectivas notas.
  - Se necessário para conseguir a apresentação apropriada, proporcionarão divulgações para além das especificamente exigidas pelo referencial ou, em circunstâncias excepcionais, se afastarão de um requisito do referencial.

A decisão do auditor quanto à forma de opinião esperada é uma matéria de julgamento profissional. Pode ser afectada por ser, ou não, geralmente aceite na jurisdição em causa o uso das frases “apresenta de forma apropriada, em todos os aspectos materiais”, ou “dá uma imagem verdadeira e apropriada” na opinião do auditor sobre uma demonstração financeira isolada ou sobre um elemento específico de uma demonstração financeira preparada de

acordo com um referencial de apresentação apropriado.

### **Considerações ao Planear e Executar a Auditoria** (Ref: Parágrafo 10)

- A10. A relevância de cada uma das ISA exige consideração cuidadosa. Mesmo quando apenas um elemento específico de uma demonstração financeira é o objecto da auditoria, as ISA tais como a ISA 240,<sup>18</sup> a ISA 550<sup>19</sup> e a ISA 570 são, em princípio, relevantes. Isto é assim porque o elemento pode estar distorcido em consequência de fraude, do efeito de transacções com partes relacionadas ou da aplicação incorrecta do pressuposto da continuidade segundo o referencial de relato financeiro aplicável.
- A11. Para além disso, as ISA são escritas no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras e elas devem ser adaptadas conforme necessário nas circunstâncias quando aplicadas à auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento específico de uma demonstração financeira.<sup>20</sup> Por exemplo, as declarações escritas da gerência acerca do conjunto completo de demonstrações financeiras seriam substituídas por declarações escritas acerca da apresentação da demonstração financeira ou do elemento de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
- A12. Quando audita uma demonstração financeira isolada ou um elemento específico de uma demonstração financeira em conjunto com a auditoria do conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade, o auditor pode estar em condições de usar, na auditoria da demonstração financeira ou do elemento, prova de auditoria obtida como parte da auditoria do conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade. As ISA, todavia, exigem ao auditor que planeie e execute a auditoria da demonstração financeira ou do elemento para obter prova de auditoria suficiente e apropriada na qual baseia a opinião sobre a demonstração financeira ou sobre o elemento.
- A13. As demonstrações financeiras individuais que integram um conjunto completo de demonstrações financeiras e muitos dos elementos dessas demonstrações financeiras, incluindo as respectivas notas, estão inter-relacionados. Em consequência, quando audita uma demonstração financeira isolada ou um elemento específico de uma demonstração financeira, o auditor pode não ser capaz de considerar a demonstração financeira ou o elemento de forma isolada. Consequentemente, o auditor pode necessitar de executar procedimentos em relação aos itens inter-relacionados para atingir o objectivo da auditoria.

---

<sup>18</sup> ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*

<sup>19</sup> ISA 550, *Partes Relacionadas*

<sup>20</sup> ISA 200, parágrafo 2

- A14. Para além disso, a materialidade determinada para uma demonstração financeira isolada ou para um elemento específico pode ser mais baixa que a materialidade determinada para o conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade. Isto irá afectar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria e a avaliação das distorções não corrigidas.

**Considerações ao Formar uma Opinião e Relatar** (Ref: Parágrafo 11)

- A15. A ISA 700 exige que o auditor, ao formar uma opinião, avalie se as demonstrações financeiras proporcionam divulgações adequadas para habilitar os utentes destinatários a entender o efeito de transacções e acontecimentos materiais na informação transmitida pelas demonstrações financeiras.<sup>21</sup> No caso de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento específico de uma demonstração financeira, é importante que a demonstração financeira ou o elemento incluindo as respectivas notas, tendo em vista os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, proporcionem divulgações adequadas para habilitar os utentes a entender a informação transmitida na demonstração financeira ou no elemento e o efeito de transacções e acontecimentos materiais sobre a informação transmitida na demonstração financeira ou elemento.
- A16. O Apêndice 2 desta ISA contém ilustrações de relatórios dos auditores sobre uma demonstração financeira isolada e sobre um elemento específico de uma demonstração financeira.

*Opinião Modificada, Paragrafo de Ênfase ou Paragrafo de Outras Matérias no Relatório do Auditor sobre o Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras da Entidade* (Ref: Parágrafos 14 e 15)

- A17. Mesmo quando a opinião modificada sobre o conjunto completo das demonstrações financeiras da entidade, o parágrafo de Ênfase ou o parágrafo de Outras Matérias não se relacionem com a demonstração financeira ou o elemento auditados, o auditor pode ainda considerar apropriado referir-se à modificação num parágrafo de Outras Matérias num relatório do auditor sobre a demonstração financeira ou sobre o elemento porque o auditor julga que isso é relevante para a compreensão pelos utentes da demonstração financeira ou do elemento auditados ou do respectivo relatório do auditor (ver ISA 706).<sup>22</sup>
- A18. No relatório do auditor sobre o conjunto completo das demonstrações financeiras de uma entidade, é permitida a expressão de uma escusa de opinião respeitante aos resultados das operações e dos fluxos de caixa, quando relevantes, e uma opinião não modificada respeitante à posição

<sup>21</sup> ISA 700, parágrafo 13(e)

<sup>22</sup> ISA 706, *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente*, parágrafo 6

financeira, já que a escusa de opinião está a ser emitida apenas a respeito dos resultados das operações e dos fluxos de caixa e não a respeito das demonstrações financeiras como um todo.<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> ISA 510, *Trabalhos de Auditoria Iniciais – Saldos de Abertura*, parágrafo A8, e ISA 705, parágrafo A16

## Apêndice 1

(Ref: Parágrafo A3)

### **Exemplos de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira**

- Contas a receber, ajustamentos a contas a receber duvidosas, inventários, o passivo de benefícios acrescidos de um plano de pensões privado, o valor registado de activos intangíveis identificados, ou o passivo de sinistros “incorridos mas não relatados” de uma carteira de seguros, incluindo as respectivas notas.
- Um mapa de activos e de rendimentos geridos externamente de um plano de pensões privado, incluindo as respectivas notas.
- Um mapa de activos tangíveis líquidos, incluindo as respectivas notas.
- Um mapa de desembolsos em relação a uma propriedade locada, incluindo notas explicativas.
- Um mapa de participação nos lucros ou de bónus dos empregados, incluindo notas explicativas.

## Apêndice 2

(Ref: Parágrafo A16)

### **Exemplos de Relatórios de Auditores sobre uma Demonstração Financeira Isolada e sobre um Elemento Específico de uma Demonstração Financeira**

- Exemplo 1: Um relatório do auditor sobre uma demonstração financeira isolada preparada de acordo com um referencial com finalidade geral (para fins desta ilustração, um referencial de apresentação apropriada).
- Exemplo 2: Um relatório do auditor sobre uma demonstração financeira isolada preparada de acordo com um referencial com finalidade especial (para fins desta ilustração, um referencial de apresentação apropriada).
- Exemplo 3: Um relatório de auditor sobre um elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira preparada de acordo com um referencial com finalidade especial (para fins desta ilustração, um referencial de cumprimento).

**Exemplo 1:**

**As circunstâncias incluem o seguinte:**

- **Auditoria de um balanço (isto é, uma demonstração financeira isolada).**
- **O balanço foi preparado pela gerência da entidade de acordo com os requisitos do Referencial de Relato Financeiro na Jurisdição X relevante para a preparação de um balanço.**
- **O referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de apresentação apropriada concebido para satisfazer as necessidades comuns de informação de uma vasta gama de utentes.**
- **Os termos do trabalho de auditoria reflectem a descrição da responsabilidade da gerência pelas demonstrações financeiras constantes da ISA 210.**
- **O auditor determinou que é apropriado usar a frase “apresenta de forma apropriada, em todos os aspectos materiais” na opinião do auditor.**

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

[Destinatário Apropriado]

Auditámos o balanço anexo da Sociedade ABC à data de 31 de Dezembro de 20X1, e um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa (no seu conjunto “a demonstração financeira”).

### **Responsabilidade da Gerência<sup>1</sup> pela Demonstração Financeira**

A gerência é responsável pela preparação e apresentação apropriada desta demonstração financeira de acordo com os requisitos do Referencial de Relato Financeiro da Jurisdição X relevantes para a preparação de tal demonstração financeira e pelo controlo interno que a gerência determine ser necessário para permitir a preparação da demonstração financeira que esteja isenta de distorção material, quer devido a fraude quer a erro.

### **Responsabilidade do Auditor**

A nossa responsabilidade é expressar uma opinião sobre a demonstração financeira com base na nossa auditoria que foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria. Essas normas exigem que cumpramos requisitos éticos e que planeemos e executemos a nossa auditoria para obter segurança razoável sobre se a demonstração financeira está isenta de distorção material.

---

<sup>1</sup> Ou outro termo que seja apropriado no contexto do referencial legal na jurisdição em causa.

Uma auditoria envolve executar procedimentos para obter prova de auditoria acerca das quantias e divulgações da demonstração financeira. Os procedimentos seleccionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção material da demonstração financeira, quer devido a fraude quer a erro. Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação da demonstração financeira pela entidade a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da entidade.<sup>2</sup> Uma auditoria também inclui avaliar a apropriação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas feitas pela gerência, bem como avaliar a apresentação global da demonstração financeira.

Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião de auditoria.

### **Opinião**

Em nossa opinião, a demonstração financeira apresenta de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, a posição financeira da Sociedade ABC à data de 31 de Dezembro de 20X1, de acordo com os requisitos do Referencial de Relato Financeiro da Jurisdição X relevantes para a preparação de tal demonstração financeira.

[Assinatura do auditor]

[Data do relatório do auditor]

[Domicílio do auditor]

---

<sup>2</sup> Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno juntamente com a auditoria da demonstração financeira, esta frase deve ser redigida como segue: “Ao fazer essas avaliações de risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada da demonstração financeira a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias.”



**Exemplo 2:**

**As circunstâncias incluem o seguinte:**

- **Auditoria de uma demonstração de recebimentos e desembolsos de caixa, isto é, uma demonstração financeira isolada.**
- **A demonstração financeira foi preparada pela gerência da entidade de acordo com a base de contabilidade de recebimentos e desembolsos de caixa para responder a um pedido de informação de fluxos de caixa recebido de um credor. A gerência tem a escolha dos referenciais de relato financeiro.**
- **O referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de apresentação apropriada concebido para satisfazer as necessidades de informação de utentes específicos.<sup>3</sup>**
- **O auditor determinou que é apropriado usar a frase “apresenta de forma apropriada, em todos os aspectos materiais” na opinião do auditor.**
- **A distribuição ou o uso do relatório do auditor não está restringida.**

**RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE**

[Destinatário Apropriado]

Auditámos a demonstração de recebimentos e desembolsos de caixa anexa da Sociedade ABC relativa ao exercício findo em 31 de Dezembro de 20X1, e um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa (no seu conjunto “a demonstração financeira”). A demonstração financeira foi preparada pela gerência usando a base de contabilidade de recebimentos e desembolsos de caixa descrita na Nota X.

**Responsabilidade da Gerência<sup>4</sup> pela Demonstração Financeira**

A gerência é responsável pela preparação e apresentação apropriada desta demonstração financeira de acordo com a base de contabilidade de recebimentos e desembolsos de caixa descrita na Nota X. Isto inclui determinar que a base de contabilidade de recebimentos e desembolsos de caixa é uma base aceitável para a preparação da demonstração financeira nas circunstâncias e pelo controlo interno que a gerência determine ser necessário para permitir a preparação da demonstração financeira que esteja isenta de distorção material, quer devido a fraude quer a erro.

<sup>3</sup> A ISA 800 contém requisitos e orientação sobre a forma e conteúdo de demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial com finalidade especial.

<sup>4</sup> Ou outro termo que seja apropriado no contexto do referencial legal na jurisdição em causa.

## **Responsabilidade do Auditor**

A nossa responsabilidade é expressar uma opinião sobre a demonstração financeira com base na nossa auditoria que foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria. Essas normas exigem que cumpramos requisitos éticos e que planeemos e executemos a nossa auditoria para obter segurança razoável sobre se a demonstração financeira está isenta de distorção material.

Uma auditoria envolve executar procedimentos para obter prova de auditoria acerca das quantias e divulgações da demonstração financeira. Os procedimentos seleccionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras, quer devido a fraude quer a erro. Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação e apresentação da demonstração financeira pela entidade a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da entidade. Uma auditoria também inclui avaliar a apropriação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas feitas pela gerência, bem como avaliar a apresentação global da demonstração financeira.

Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião de auditoria.

## **Opinião**

Em nossa opinião, a demonstração financeira apresenta de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, os recebimentos e desembolsos de caixa da Sociedade ABC relativos ao exercício findo em 31 de Dezembro de 20X1, de acordo com a base de contabilidade de recebimentos e desembolsos de caixa descrita na Nota X.

## **Base de Contabilidade**

Sem modificar a nossa opinião, chamamos a atenção para a Nota X à demonstração financeira, que descreve a base de contabilidade. A demonstração financeira é preparada para proporcionar informação ao Credor XYZ. Em consequência, a demonstração pode não ser conveniente para uma outra finalidade.

[Assinatura do auditor]

[Data do relatório do auditor]

[Domicílio do auditor]

### **Exemplo 3:**

**As circunstâncias incluem o seguinte:**

- **Auditoria do passivo relativo a sinistros “incorridos mas não relatados” numa carteira de seguros (isto é, elemento, conta ou item de uma demonstração financeira).**
- **A informação financeira foi preparada pela gerência da entidade de acordo com as disposições de relato financeiro estabelecidas por um regulador para satisfazer os requisitos desse regulador. A gerência não tem a escolha dos referenciais de relato financeiro.**
- **O referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de cumprimento concebido para satisfazer as necessidades de informação de utentes específicos.<sup>5</sup>**
- **Os termos do trabalho de auditoria reflectem a descrição da responsabilidade da gerência pelas demonstrações financeiras constantes da ISA 210.**
- **A distribuição do relatório do auditor é restrita.**

## RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

[Destinatário Adequado]

Auditámos o mapa anexo do passivo relativo a sinistros “incorridos mas não relatados” da Companhia de Seguros ABC à data de 31 de Dezembro de 20X1 (“o mapa”). O mapa foi preparado pela gerência com base em[descrever as disposições de relato financeiro estabelecidas pelo regulador].

### **Responsabilidade da Gerência<sup>6</sup> pelo Mapa**

A gerência é responsável pela preparação do mapa de acordo com [descrever as disposições de relato financeiro estabelecidas pelo regulador] e pelo controlo interno que a gerência determine ser necessário para permitir a preparação do mapa que esteja isento de distorção material, quer devido a fraude ou a erro.

### **Responsabilidade do Auditor**

A nossa responsabilidade é expressar uma opinião sobre o mapa com base na nossa auditoria que foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria. Essas normas exigem que cumpramos requisitos éticos e que planeemos e executemos a nossa auditoria para obter segurança razoável sobre se o mapa está

<sup>5</sup> A ISA 800 contém requisitos e orientação sobre a forma e conteúdo de demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial com finalidade especial.

<sup>6</sup> Ou outro termo que seja apropriado no contexto do referencial legal na jurisdição em causa.

isento de distorção material.

Uma auditoria envolve executar procedimentos para obter prova de auditoria acerca das quantias e divulgações do mapa. Os procedimentos seleccionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção material do mapa, quer devido a fraude quer a erro. Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação do mapa pela entidade a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não com a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da entidade. Uma auditoria também inclui avaliar a apropriação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas feitas pela gerência, bem como avaliar a apresentação global do mapa.

Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião de auditoria.

### **Opinião**

Em nossa opinião, a informação financeira do mapa do passivo relativo a sinistros “incorridos mas não relatados” da Companhia de Seguros ABC à data de 31 de Dezembro de 20X1, está preparada, em todos os aspectos materiais, de acordo com [descrever as disposições de relato financeiro estabelecidas pelo regulador].

### **Base de Contabilidade e Restrições ao Uso**

Sem modificar a nossa opinião, chamamos a atenção para a Nota X ao mapa, que descreve a base de contabilidade. O mapa está preparado para ajudar a Companhia de Seguros ABC a satisfazer os requisitos do Regulador DEF. Em consequência, o mapa pode não ser conveniente para uma outra finalidade. O nosso relatório destina-se exclusivamente à Companhia de Seguros ABC e ao Regulador DEF e não deve ser distribuído a partes que não sejam a Companhia de Seguros ABC e o Regulador DEF.

[Assinatura do auditor]

[Data do relatório do auditor]

[Domicílio do auditor]