NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 805 (REVISTA)

CONSIDERAÇÕES ESPECIAIS — AUDITORIAS DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS ISOLADAS E DE ELEMENTOS, CONTAS OU ITENS ESPECÍFICOS DE UMA DEMONSTRAÇÃO FINANCEIRA

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

ÍNDICE

	Parágrafo
Introdução	
Âmbito desta ISA	1–3
Data de Eficácia	4
Objetivo	**5**
Definições	**6**
Requisitos	
Considerações ao Aceitar o Trabalho	7–9
Considerações ao Planear e Executar a Auditoria	10
Formar uma Opinião e Considerações de Relato	11–17
Material de Aplicação e Outro Material Explicativo	
Âmbito desta ISA	A1–A4
Considerações ao Aceitar o Trabalho	A5–A9
Considerações ao Planear e Executar a Auditoria	A10–A15
Formar uma Opinião e Considerações de Relato	A16–A28
Apêndice 1: Exemplos de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira	
Apêndice 2: Exemplos de Relatórios de Auditores Independentes sobre uma Demonstração Financeira Isolada e sobre um Elemento Específico de uma Demonstração Financeira	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 805 (Revista), *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Isoladas e de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira* deve ser lida no contexto da ISA 200, *Objetivos 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 de finalidade geral ou especial. Se for preparada de acordo com um referencial de finalidade especial, a ISA 800 (Revista)[1] também se aplica à auditoria. (Ref: Parágrafos A1 a A4)

2. Esta ISA não se aplica a circunstâncias nas quais os procedimentos de auditoria são efetuados por um auditor de um componente sobre a informação financeira de um componente, para efeitos de uma auditoria das demonstrações financeiras de grupos (ver a ISA 600 (Revista)).[2]

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 Eficácia

4. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras isoladas ou de elementos, contas ou itens específicos de períodos que terminem em ou após 15 de dezembro de 2016. 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 eficaz para auditorias de tal informação preparada em, ou após, 15 de dezembro de 2016.

Objetivo

5. O objetivo 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 abordar apropriadamente as considerações especiais que são relevantes para:

   (a) A aceitação do trabalho;

   (b) O planeamento 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 desta ISA, as referências:

   (a) A "Elemento de uma demonstração financeira" ou "elemento" significa um "elemento, conta ou item de uma demonstração financeira";

   (b) A "Normas Internacionais de Relato Financeiro" significa as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) emitidas pelo International Accounting Standards Board; e

   (c) A uma demonstração financeira isolada ou um elemento específico de uma demonstração financeira inclui as respetivas divulgações. Tais divulgações compreendem informação explicativa ou outra informação descritiva relevante para a demonstração financeira ou para o elemento. (Ref: Parágrafo A2)

---

[1] ISA 800 (Revista), *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais com Finalidade Especial*

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

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.[3] No caso de uma auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento específico de uma demonstração financeira, este requisito aplica-se independentemente de o auditor ser ou não também contratado para auditar o conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade. Se o auditor não for também contratado para auditar o conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade, deve determinar se é praticável a auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento específico dessas demonstrações financeiras de acordo com as ISA. (Ref: Parágrafos A5 e A6)

Aceitabilidade do Referencial de Relato Financeiro

8. A ISA 210 exige que o auditor determine a aceitabilidade do referencial de relato financeiro aplicado na preparação das demonstrações financeiras.[4] No caso de uma auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento específico de uma demonstração financeira, isto deve incluir se a aplicação do referencial de relato financeiro resultará numa apresentação que proporcione divulgações adequadas para habilitar os utilizadores a quem se destinam a entenderem a informação transmitida pela demonstração financeira ou pelo elemento e o efeito de transações 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.[5] No caso de uma auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento específico de uma demonstração financeira, o auditor deve considerar se a forma de opinião esperada é apropriada nas circunstâncias. (Ref: Parágrafos A8 e 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 e devem ser adaptadas conforme necessário nas circunstâncias quando aplicadas a auditorias de outra informação financeira histórica.[6,7] Ao planear e executar a auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento específico de uma demonstração financeira, o auditor deve adaptar todas as ISA relevantes para a auditoria conforme necessário nas circunstâncias do trabalho. (Ref: Parágrafos A10 a A15)

Formar uma Opinião e Considerações de Relato

11. Ao 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 (Revista),[8] e, quando aplicável, da ISA 800 (Revista) adaptadas conforme necessário nas circunstâncias do trabalho. (Ref: Parágrafos A16 a A22)

Relato sobre o Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras da Entidade e sobre uma Demonstração Financeira Isolada ou sobre um Elemento 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 financeira em conjunto com o trabalho para auditar o conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade, 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

---

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

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

5 ISA 210, parágrafo 10(e)

6 ISA 200, parágrafo 2

7 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.

8 ISA 700 (Revista), *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*

demonstrações financeiras, deve pedir ao órgão de gestão para retificar 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.

Considerar as Implicações de Algumas Matérias Incluídas no Relatório do Auditor sobre o Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras da Entidade na Auditoria de uma Demonstração Financeira Isolada ou de um Elemento Específico de uma Demonstração Financeira e no Respetivo Relatório

14. Se o relatório do auditor sobre um conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade incluir:

    (a) Uma opinião modificada de acordo com a ISA 705 (Revista);[9]

    (b) Um parágrafo de Ênfase ou um parágrafo de Outras Matérias de acordo com a ISA 706 (Revista);[10]

    (c) Uma secção Incerteza Material Relacionada com a Continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista);[11]

    (d) A comunicação de matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701;[12] ou

    (e) Uma declaração que descreva uma distorção material não corrigida da outra informação de acordo com a ISA 720 (Revista);[13]

    o auditor deve considerar as implicações, caso haja, que tais matérias têm para a auditoria da demonstração financeira isolada ou do elemento específico de uma demonstração financeira e para o respetivo relatório. (Ref: Parágrafos A23 a A27)

Opinião Adversa ou Escusa de Opinião no Relatório do Auditor sobre o Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras da Entidade

15. 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, a ISA 705 (Revista) não permite que o auditor inclua no mesmo relatório uma opinião não modificada sobre a demonstração financeira isolada que faça parte dessas demonstrações financeiras ou sobre um elemento específico dessas demonstrações financeiras[14]. Isto 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: Parágrafo A28)

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 dessas demonstrações financeiras, considerar que apesar de tudo é apropriado expressar uma opinião não modificada sobre esse elemento, o auditor só o deve fazer se:

    (a) Não estiver proibido por lei ou regulamento de o fazer;

    (b) Essa opinião for expressa num relatório 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 não constituir uma parte importante do conjunto completo de 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 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 parte importante dessas demonstrações financeiras.

***

[9] ISA 705 (Revista), *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente*

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

[11] ISA 570 (Revista), *Continuidade,* parágrafo 22

[12] ISA 701, *Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente*, parágrafo 13

[13] ISA 720 (Revista), *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação,* parágrafo 22(e)(ii)

[14] ISA 705 (Revista), parágrafo 15

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Âmbito desta ISA (Ref: Parágrafos 1 e 6(c))

A1. A ISA 200 define o termo "informação financeira histórica" como uma informação expressa em termos financeiros em relação a uma determinada entidade, 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.[15]

A2. A ISA 200 define o termo "demonstrações financeiras" como uma representação estruturada de informação financeira histórica, incluindo divulgações, destinada a comunicar os recursos económicos ou obrigações de uma entidade num dado momento ou as alterações neles havidas durante um período de tempo de acordo com um referencial de relato financeiro. O termo "demonstrações financeiras" refere-se geralmente a um conjunto completo de demonstrações financeiras conforme determinado pelos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, mas também se pode referir a uma demonstração financeira isolada. As divulgações compreendem informação explicativa ou descritiva, estabelecida como exigido, expressamente referida ou permitida pelo referencial de relato financeiro aplicável, na face de uma demonstração financeira, ou nas notas, ou incorporada nelas por referência cruzada.[16] Tal como referido no parágrafo 6(c), a referência a uma demonstração financeira isolada ou um elemento específico de uma demonstração financeira inclui as respetivas divulgações.

A3. As ISA são escritas no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras;[17] devem ser adaptadas conforme necessário nas circunstâncias quando aplicadas a auditorias 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 efetuado de acordo com a Norma Internacional de Trabalhos de Garantia de Fiabilidade (ISAE) 3000 (Revista).[18]

Considerações ao Aceitar o Trabalho

Aplicação das ISA (Ref: Parágrafo 7)

A5. A ISA 200 exige que o auditor cumpra (a) os requisitos éticos relevantes, incluindo os relacionados com a independência, relativos a trabalhos de auditoria de demonstrações financeiras, e (b) todas as ISA relevantes para a auditoria. Também exige que o auditor cumpra cada um dos requisitos de uma ISA, salvo se, nas circunstâncias da auditoria, a ISA no seu todo não for relevante ou o requisito não for relevante porque é condicional e a condição não existe. Em circunstâncias excecionais, o auditor pode julgar necessário não aplicar um requisito relevante de uma ISA efetuando procedimentos de auditoria alternativos para atingir o objetivo desse requisito.[19]

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 praticável quando o auditor não está contratado também para auditar o conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade. Nestes 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 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 (Revista) sejam provavelmente relevantes nas circunstâncias de uma auditoria de um mapa de contas a receber, cumprir esses requisitos pode não ser praticável devido ao esforço de auditoria necessário. Se o auditor concluir que uma auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento específico de

---

15 ISA 200, parágrafo 13(g)

16 ISA 200, parágrafo 13(f)

17 ISA 200, parágrafo 2

18 ISAE 3000 (Revista), *Trabalhos de Garantia de Fiabilidade que não Sejam Auditorias ou Revisões de Informação Financeira Histórica*

19 ISA 200, parágrafos 14, 18, 22 e 23

uma demonstração financeira de acordo com as ISA pode não ser praticável, o auditor pode debater com o órgão de gestão se um outro tipo de trabalho pode ser mais praticável.

Aceitabilidade 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 aceitabilidade do referencial aplicável pode implicar a consideração sobre se esse referencial inclui todos os requisitos do referencial em que se baseia que sejam 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.[20] De acordo com a ISA 700 (Revista):[21]

(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 aspetos materiais, de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável]; ou

(ii) as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e 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 aspetos 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 fatores que podem afetar a consideração do auditor sobre a utilização ou não das frases "apresenta de forma apropriada, em todos os aspetos materiais", ou "dá uma imagem verdadeira e apropriada" na opinião do auditor incluem:

- Se o referencial de relato financeiro aplicável está explicita ou implicitamente restringido à preparação de um conjunto completo de demonstrações financeiras.
- Se a demonstração financeira isolada ou o elemento específico de uma demonstração financeira:
  - Cumpre totalmente cada um dos requisitos do referencial relevante para a demonstração financeira isolada ou o elemento particular e a apresentação da demonstração financeira ou do elemento inclui as respetivas divulgações.
  - Se necessário para conseguir a apresentação apropriada, proporciona divulgações para além das especificamente exigidas pelo referencial ou, em circunstâncias excecionais, derroga um requisito do referencial.

A decisão do auditor quanto à forma de opinião esperada é uma matéria de julgamento profissional. Pode ser afetada por ser, ou não, geralmente aceite na jurisdição em causa o uso das frases "apresenta de forma apropriada, em todos os aspetos 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 apropriada.

[20] ISA 200, parágrafo 8

[21] ISA 700 (Revista), parágrafos 25 e 26

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 objeto da auditoria, as ISA como a ISA 240,[22] a ISA 550[23] e a ISA 570 (Revista) são, em princípio, relevantes. Isto é assim porque o elemento pode estar distorcido em consequência de fraude, do efeito de transações com partes relacionadas ou da aplicação incorreta do pressuposto da continuidade segundo o referencial de relato financeiro aplicável.

A11. A ISA 260 (Revista) exige que o auditor determine as pessoas apropriadas dentro da estrutura de governação da entidade com quem devem comunicar.[24] A ISA 260 (Revista) refere que, em alguns casos, todos os encarregados da governação estão envolvidos na gestão da entidade e a aplicação dos requisitos de comunicação é modificada para reconhecer esta posição.[25] Quando também for preparado pela entidade um conjunto completo de demonstrações financeiras, as pessoas responsáveis pela supervisão da preparação da demonstração financeira isolada ou do elemento podem não ser as mesmas que os encarregados da governação responsáveis pela supervisão da preparação do conjunto completo de demonstrações financeiras.

A12. 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[26] ou de um elemento específico de uma demonstração financeira. Por exemplo, as declarações escritas do órgão de gestão 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.

A13. As matérias incluídas no relatório do auditor sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras podem ter implicações na auditoria de uma demonstração financeira isolada ou um elemento específico de uma demonstração financeira (ver o parágrafo 14). Quando planeia e executa uma auditoria de 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.

A14. As demonstrações financeiras individuais que integram um conjunto completo de demonstrações financeiras e muitos dos elementos dessas demonstrações financeiras, incluindo as respetivas divulgações, 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 efetuar procedimentos em relação aos itens inter-relacionados para atingir o objetivo da auditoria.

A15. Para além disso, a materialidade determinada para uma demonstração financeira isolada ou para um elemento específico pode ser mais baixa do que a materialidade determinada para o conjunto completo de demonstrações financeiras da entidade. Isto irá afetar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria e a avaliação das distorções não corrigidas.

Formar uma Opinião e Considerações de Relato (Ref: Parágrafo 11)

A16. A ISA 700 (Revista) exige que o auditor, ao formar uma opinião, avalie se as demonstrações financeiras proporcionam divulgações adequadas para habilitar os utilizadores a quem se destinam a entender o efeito de transações e acontecimentos materiais na informação transmitida pelas demonstrações financeiras.[27] 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, tendo em vista os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, proporcione divulgações adequadas para habilitar os utilizadores a quem se destinam a entenderem a informação transmitida na demonstração financeira ou no elemento e o efeito de transações e acontecimentos materiais sobre a informação transmitida na demonstração financeira ou elemento.

---

22 ISA 240, *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*

23 ISA 550, *Partes Relacionadas*

24 ISA 260 (Revista), *Comunicação com os Encarregados da Governação*, parágrafo 11

25 ISA 260 (Revista), parágrafos 10(b), 13, A1 (terceiro ponto), A2 e A8.

26 ISA 200, parágrafo 2

27 ISA 700 (Revista), parágrafo 13(e)

A17. O Apêndice 2 desta ISA contém exemplos de relatórios dos auditores sobre uma demonstração financeira isolada e sobre um elemento específico de uma demonstração financeira. Outros exemplos de relatórios de auditores podem ser relevantes em relação ao relato de uma demonstração financeira isolada ou um elemento específico de uma demonstração financeira (ver, por exemplo, os Apêndices da ISA 700 (Revista), ISA 705 (Revista), ISA 570 (Revista), ISA 720 (Revista), e ISA 706 (Revista)).

Aplicação da ISA 700 (Revista) Quando se Relata sobre uma Demonstração Financeira Isolada ou um Elemento Específico de uma Demonstração Financeira

A18. O parágrafo 11 desta ISA explica que o auditor é obrigado a aplicar os requisitos da ISA 700 (Revista), adaptados conforme necessário nas circunstâncias do trabalho, quando forma uma opinião e relata sobre uma demonstração financeira isolada ou um elemento específico de uma demonstração financeira. Ao fazê-lo, o auditor é também obrigado a aplicar os requisitos de relato de outras ISA, adaptados conforme necessário nas circunstâncias do trabalho, e pode considerar úteis as considerações referidas nos parágrafos A19 a A21 abaixo.

Continuidade

A19. Dependendo do referencial de relato financeiro aplicável usado na preparação da demonstração financeira isolada ou do elemento específico de uma demonstração financeira, a descrição no relatório do auditor das responsabilidades[28] do órgão de gestão no que se refere à continuidade pode ter de ser adaptada conforme necessário. A descrição no mesmo relatório das responsabilidades do auditor [29] também pode precisar de ser adaptada conforme necessário dependendo de como a ISA 570 (Revista) se aplica nas circunstâncias do trabalho.

Matérias Relevantes de Auditoria

A20. A ISA 700 (Revista) exige que o auditor comunique as matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701 nas auditorias de conjuntos completos de demonstrações financeiras de finalidade geral de entidades cotadas.[30] Relativamente à auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento específico de uma demonstração financeira, a ISA 701 apenas se aplica quando a comunicação de matérias relevantes de auditoria no relatório do auditor sobre essas demonstrações financeiras ou elementos seja obrigatória por lei ou regulamento, ou o auditor tenha decidido fazê-lo. Quando são comunicadas matérias relevantes de auditoria no relatório do auditor sobre uma demonstração financeira isolada ou um elemento específico de uma demonstração financeira, a ISA 701 aplica-se na sua totalidade.[31]

Outra Informação

A21. A ISA 720 (Revista) trata das responsabilidades do auditor relativas a outra informação. No contexto da presente ISA, os relatórios que contêm ou acompanham uma demonstração financeira isolada ou um elemento específico de uma demonstração financeira – cuja finalidade é proporcionar aos proprietários (ou stakeholders semelhantes) informação sobre matérias apresentadas naquela demonstração ou elemento – são considerados relatórios anuais para efeitos da ISA 720 (Revista). Quando o auditor determinar que a entidade tem planos para emitir tal relatório, os requisitos da ISA 720 (Revista) aplicam-se à auditoria da demonstração financeira ou do elemento referidos.

Nome do Sócio Responsável pelo Trabalho

A22. O requisito da ISA 700 (Revista) para o auditor incluir o nome do sócio responsável pelo trabalho no seu relatório também se aplica à auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento específico de uma demonstração financeira de entidades cotadas.[32] O auditor pode ser obrigado por lei ou regulamento a incluir o nome do sócio responsável pelo trabalho no seu relatório ou pode decidir fazê-lo quando relata sobre uma demonstração financeira isolada ou um elemento específico de uma demonstração financeira de entidades que não sejam entidades cotadas.

---

28 Ver ISA 700 (Revista), parágrafos 34(b) e A49.

29 Ver ISA 700 (Revista), parágrafos 39(b)(iv).

30 ISA 700 (Revista), parágrafo 30

31 ISA 700 (Revista), parágrafo 31

32 Ver ISA 700 (Revista), parágrafos 46 e A62 a A64.

Relato sobre o Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras da Entidade e sobre uma Demonstração Financeira Isolada ou sobre um Elemento Específico de uma Demonstração Financeira (Ref: Parágrafo 14)

Considerar as Implicações de Algumas Matérias Incluídas no Relatório do Auditor sobre o Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras da Entidade na Auditoria de uma Demonstração Financeira Isolada ou de um Elemento Específico de uma Demonstração Financeira e no Respetivo Relatório

A23. O parágrafo 14 exige que o auditor considere as implicações, caso haja, que algumas matérias incluídas no seu relatório sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras têm para a auditoria da demonstração financeira isolada ou do elemento específico de uma demonstração financeira e para o respetivo relatório. A consideração sobre se uma matéria incluída no relatório do auditor sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras é relevante no contexto da auditoria de uma demonstração financeira isolada ou de um elemento específico de uma demonstração financeira envolve julgamento profissional.

A24. Os fatores que podem ser relevantes ao considerar essas implicações incluem:

- A natureza da matéria descrita no relatório do auditor sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras e a extensão até à qual ela se relaciona com o que está incluído na demonstração financeira isolada ou no elemento específico de uma demonstração financeira.
- A abrangência da matéria descrita no relatório do auditor sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras.
- A natureza e extensão das diferenças entre os referenciais de relato financeiro aplicáveis.
- A extensão da diferença entre o período coberto pelo conjunto completo de demonstrações financeiras e o período ou data da demonstração financeira isolada ou do elemento específico de uma demonstração financeira.
- O tempo que mediou desde a data do relatório do auditor sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras.

A25. Por exemplo, no caso de haver uma reserva no relatório do auditor sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras em relação a contas a receber, e a demonstração financeira isolada incluir contas a receber ou o elemento específico da demonstração financeira se relacionar com contas a receber, é provável que haja implicações para a auditoria. Por outro lado, se a reserva no relatório do auditor sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras se relacionar com a classificação de dívida a médio e longo prazo, então será menos provável que haja implicações para auditoria de uma demonstração financeira isolada se essa demonstração for uma demonstração dos resultados, ou caso o elemento específico da demonstração financeira se relacionar com contas a receber.

A26. As matérias relevantes de auditoria que sejam comunicadas no relatório do auditor sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras podem ter implicações para a auditoria da demonstração financeira isolada ou do elemento específico de uma demonstração financeira. A informação incluída na secção de Matérias Relevantes de Auditoria acerca da forma como a matéria foi tratada na auditoria do conjunto completo de demonstrações financeiras pode ser útil para a decisão do auditor de como tratar a matéria quando ela for relevante para a auditoria da demonstração financeira isolada ou do elemento específico de uma demonstração financeira.

Inclusão de uma Referência para o Relatório do Auditor sobre o Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras

A27. Mesmo quando algumas matérias incluídas no relatório do auditor sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras não tiverem implicações na auditoria da demonstração financeira isolada ou do elemento específico de uma demonstração financeira, ou implicações no respetivo relatório, o auditor pode considerar apropriado fazer referência para as matérias num parágrafo de Outras Matérias no relatório sobre a demonstração financeira isolada ou o elemento específico de uma demonstração financeira (ver a ISA 706 (Revista)).[33] Por exemplo, o auditor pode considerar fazer referência nestes relatórios para a secção da Incerteza Material Relacionada com a Continuidade incluída no relatório do auditor sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras.

[33] Ver ISA 706 (Revista), parágrafos 10 e 11.

Opinião Adversa ou Escusa de Opinião no Relatório do Auditor sobre o Conjunto Completo de Demonstrações Financeiras da Entidade (Ref: Parágrafo 15)

A28. No relatório do auditor sobre o conjunto completo de 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 relevante, e uma opinião não modificada respeitante à posição 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.[34]

[34] ISA 510, *Trabalhos de Auditoria Iniciais – Saldos de Abertura*, parágrafo A8, e ISA 705 (Revista), parágrafo A16

Apêndice 1

(Ref: Parágrafo A3)

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

- Contas a receber, ajustamentos de contas a receber duvidosas, inventários, o passivo de benefícios acrescidos de um plano de pensões privado, o valor registado de ativos intangíveis identificados, ou o passivo de sinistros "incorridos mas não relatados" de uma carteira de seguros, incluindo as respetivas notas.
- Um mapa de ativos e de rendimentos geridos externamente de um plano de pensões privado, incluindo as respetivas notas.
- Um mapa de ativos tangíveis líquidos, incluindo as respetivas 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 A17)

Exemplos de Relatórios de Auditores Independentes 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 de uma entidade não cotada preparada de acordo com um referencial com finalidade geral (para as finalidades deste exemplo, um referencial de apresentação apropriada).
- Exemplo 2: Um relatório do auditor sobre uma demonstração financeira isolada de uma entidade não cotada preparada de acordo com um referencial com finalidade especial (para as finalidades deste exemplo, um referencial de apresentação apropriada).
- Exemplo 3: Um relatório do auditor sobre um elemento específico de uma demonstração financeira de uma entidade cotada preparada de acordo com um referencial de finalidade especial (para as finalidades deste exemplo, um referencial de cumprimento).

Exemplo 1: Um relatório do auditor sobre uma demonstração financeira isolada de uma entidade não cotada preparada de acordo com um referencial com finalidade geral (para as finalidades deste exemplo, um referencial de apresentação apropriada).

Para as finalidades deste exemplo, assumem-se as seguintes circunstâncias:

- Auditoria de um balanço (isto é, uma demonstração financeira isolada) de uma entidade não cotada.
- O balanço foi preparado pelo órgão de gestão da entidade de acordo com os requisitos do Referencial de Relato Financeiro na Jurisdição X relevante para a preparação de um balanço.
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.
- O referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de apresentação apropriada concebido para satisfazer as necessidades comuns de informação financeira de um conjunto alargado de utilizadores.
- O auditor determinou que é apropriado usar na opinião do auditor a expressão "apresenta de forma apropriada, em todos os aspetos materiais".
- Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são os da jurisdição.
- Baseado na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que coloquem dúvida significativa sobre a capacidade da entidade em prosseguir a sua atividade de acordo com a ISA 570 (Revista). A divulgação da incerteza material na demonstração financeira isolada é adequada.
- O auditor não é obrigado, e optou por não comunicar, matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701 no contexto da auditoria do balanço.
- O auditor determinou que não existe outra informação (isto é, os requisitos da ISA 720 (Revista) não se aplicam).
- Os responsáveis pela supervisão da demonstração financeira não são os responsáveis pela sua preparação.
- O auditor não tem outras responsabilidades de relato exigidas nos termos da lei ou regulamentos locais.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

[Destinatário apropriado]

Opinião

Auditámos o balanço da Sociedade ABC (a "Sociedade") à data de 31 de dezembro de 20X1 e as notas à demonstração financeira, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas (em conjunto "a demonstração financeira").

Em nossa opinião, a demonstração financeira anexa apresenta de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 de acordo com os requisitos do referencial de relato financeiro da Jurisdição X relevante para a preparação de tal demonstração financeira.

Bases para a Opinião

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

Incerteza Material Relacionada com a Continuidade

Chamamos a vossa atenção para a Nota 6 da demonstração financeira a qual indica que a Sociedade apurou um prejuízo líquido de ZZZ durante o ano findo em 31 de dezembro de 20X1 e, nesta data, o passivo corrente excedia o ativo total em YYY. Como referido na Nota 6, estes acontecimentos ou condições, em conjunto com outras matérias referidas nessa Nota, indicam que existe uma incerteza material que pode colocar dúvida significativa quanto à capacidade de a Sociedade continuar as suas operações. A nossa opinião não é modificada em relação a esta matéria.

Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pela Demonstração Financeira[35]

O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriadas da demonstração financeira de acordo com os requisitos do referencial de relato financeiro da Jurisdição X relevante para a preparação de tal demonstração financeira, e pelo controlo interno que o órgão de gestão determine ser necessário para permitir a preparação de uma demonstração financeira isenta de distorção material devido a fraude ou erro.

Quando prepara a demonstração financeira, o órgão de gestão é responsável por avaliar a capacidade da Sociedade se manter em continuidade, divulgando, quando aplicável, as matérias relativas à continuidade e usando o pressuposto da continuidade a menos que o órgão de gestão tenha a intenção de liquidar a Sociedade ou de cessar as operações, ou não tenha alternativa realista senão fazê-lo.

Os encarregados da governação são responsáveis pela supervisão do processo de relato financeiro da Sociedade.

Responsabilidades do Auditor pela Auditoria da Demonstração Financeira

Os nossos objetivos consistem em obter segurança razoável sobre se a demonstração financeira como um todo está isenta de distorção material, devido a fraude ou a erro, e em emitir um relatório onde conste a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria executada de acordo com as ISA detetará sempre uma distorção material quando exista. As distorções podem ter origem em fraude ou erro e são consideradas materiais se, isoladas ou conjuntamente, se possa razoavelmente esperar que influenciem decisões económicas dos utilizadores tomadas na base dessa demonstração financeira.

O parágrafo 41(b) da ISA 700 (Revista) refere que os assuntos abaixo podem estar localizados num Apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) da ISA 700 (Revista) refere que, quando a lei, regulamentos ou normas nacionais de auditoria expressamente o permitirem, pode ser feita referência para uma página da internet de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de a incluir no relatório do auditor, desde que a descrição na página da internet aborde, e não seja inconsistente com, a descrição das responsabilidades do auditor a seguir.

Como parte de uma auditoria de acordo com as ISA, fazemos julgamentos profissionais e mantemos ceticismo profissional durante a auditoria e, também:

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

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção material da demonstração financeira, devido a fraude ou a erro, concebemos e executamos procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, e obtemos prova de auditoria que seja suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião. O risco de não detetar uma distorção material devido a fraude é maior do que o risco para uma distorção devido a erro dado que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou sobreposição ao controlo interno.
- Obtemos uma compreensão do controlo interno relevante para a auditoria com o objetivo de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não para expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Sociedade.[36]
- Avaliamos a adequação das políticas contabilísticas utilizadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas, se as houver, bem como as divulgações relacionadas efetuadas pelo órgão de gestão.
- Concluímos sobre a apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade e, com base na prova de auditoria obtida, se existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam colocar em dúvida a capacidade da Sociedade em continuar as suas operações. Se concluirmos que existe uma incerteza material, devemos chamar a atenção no nosso relatório para as divulgações relacionadas incluídas na demonstração financeira ou, caso essas divulgações não sejam adequadas, modificar a nossa opinião. As nossas conclusões são baseadas na prova de auditoria obtida até à data do nosso relatório. Porém, futuros acontecimentos ou condições podem provocar que a Sociedade descontinue as operações.
- Avaliamos a apresentação, estrutura e conteúdo global da demonstração financeira, incluindo as divulgações, e se essa demonstração financeira representa as transações e acontecimentos subjacentes de forma a atingir uma apresentação apropriada.

Comunicamos com os encarregados da governação, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e os resultados significativos da auditoria incluindo qualquer deficiência significativa de controlo interno identificada durante a auditoria.

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

[*Domicílio do auditor*]

[*Data*]

[36] Esta frase pode ser alterada, conforme apropriado, nos casos em que o auditor tenha também a responsabilidade de emitir uma opinião sobre a eficácia do controlo interno juntamente com a auditoria da demonstração financeira.

Exemplo 2: Um relatório do auditor sobre uma demonstração financeira isolada de uma entidade não cotada preparada de acordo com um referencial com finalidade especial.

Para as finalidades deste exemplo, assumem-se as seguintes circunstâncias:

- Auditoria de uma demonstração de recebimentos e desembolsos de caixa (isto é, uma demonstração financeira isolada) de uma entidade não cotada.
- Não foi emitido relatório do auditor sobre o conjunto completo de demonstrações financeiras.
- A demonstração financeira foi preparada pelo órgão de gestão da entidade de acordo com a base contabilística de recebimentos e desembolsos de caixa para responder a um pedido de informação de fluxos de caixa por parte de um credor. O órgão de gestão pode escolher o referencial de relato financeiro.
- O referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de apresentação apropriada concebido para satisfazer as necessidades de informação financeira de utilizadores específicos.[37]
- O auditor concluiu que é apropriada uma opinião não modificada (isto é, "limpa") baseada na prova de auditoria obtida.
- O auditor determinou que é apropriado usar na opinião do auditor a expressão "apresenta de forma apropriada, em todos os aspetos materiais".
- Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são os da jurisdição.
- A distribuição ou uso do relatório do auditor não é restrita.
- Baseado na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que coloquem dúvida significativa sobre a capacidade da entidade em prosseguir a sua atividade de acordo com a ISA 570 (Revista).
- O auditor não é obrigado, e optou por não comunicar, matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701 no contexto da auditoria da demonstração de recebimentos e desembolsos de caixa.
- O auditor determinou que não existe outra informação (isto é, os requisitos da ISA 720 (Revista) não se aplicam).
- O órgão de gestão é o responsável pela preparação da demonstração financeira e pela supervisão do processo de relato financeiro para a preparar.
- O auditor não tem outras responsabilidades de relato exigidas nos termos da lei ou regulamentos locais.

[37] ISA 800 (Revista) contém requisitos e orientação sobre a forma e conteúdo de demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de finalidade especial.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

[Destinatário apropriado]

Opinião

Auditámos a demonstração de recebimentos e desembolsos de caixa da Sociedade ABC (a "Sociedade") para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1 e as notas à referida demonstração, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas (em conjunto "a demonstração financeira").

Em nossa opinião, a demonstração financeira anexa apresenta de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, os recebimentos e desembolsos de caixa da Sociedade para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1 de acordo com a base contabilística de recebimentos e desembolsos de caixa descritos na Nota X

Bases para a Opinião

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

Parágrafo de Ênfase – Base contabilística

Chamamos a vossa atenção para a Nota X da demonstração financeira a qual descreve a base contabilística. A demonstração financeira é preparada para proporcionar informação ao credor XYZ. Por conseguinte, a demonstração pode não ser adequada para outra finalidade. A nossa opinião não é modificada em relação a esta matéria.

Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pela Demonstração Financeira[38]

O órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriadas da demonstração financeira de acordo com a base contabilística de recebimentos e desembolsos de caixa descritos na Nota X, incluindo a determinação de que tal base contabilística é, nas circunstâncias, uma base aceitável para a preparação da demonstração financeira, e pelo controlo interno que o órgão de gestão determine ser necessário para permitir a preparação de uma demonstração financeira isenta de distorção material devido a fraude ou erro.

Quando prepara a demonstração financeira, o órgão de gestão é responsável por avaliar a capacidade da Sociedade se manter em continuidade, divulgando, quando aplicável, as matérias relativas à continuidade e usando o pressuposto da continuidade a menos que o órgão de gestão tenha a intenção de liquidar a Sociedade ou de cessar as operações, ou não tenha alternativa realista senão fazê-lo.

Responsabilidades do Auditor pela Auditoria da Demonstração Financeira

Os nossos objetivos consistem em obter segurança razoável sobre se a demonstração financeira como um todo está isenta de distorção material, devido a fraude ou a erro, e em emitir um relatório onde conste a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria executada de acordo com as ISA detetará sempre uma distorção material quando exista. As distorções podem ter origem em fraude ou erro e são consideradas materiais se, isoladas ou conjuntamente, se possa razoavelmente esperar que influenciem decisões económicas dos utilizadores tomadas na base dessa demonstração financeira.

O parágrafo 41(b) da ISA 700 (Revista) refere que os assuntos abaixo podem estar localizados num Apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) da ISA 700 (Revista) refere que, quando a lei, regulamentos ou normas nacionais de auditoria expressamente o permitirem, pode ser feita referência para uma página da internet de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de a incluir no relatório do auditor, desde que a descrição na página da internet aborde, e não seja inconsistente com, a descrição das responsabilidades do auditor a seguir.

Como parte de uma auditoria de acordo com as ISA, fazemos julgamentos profissionais e mantemos ceticismo profissional durante a auditoria e, também:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção material da demonstração financeira, devido a fraude ou a erro, concebemos e executamos procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, e obtemos prova de auditoria que seja suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião. O risco de não

[38] Ou outros termos que sejam apropriados no contexto do quadro legal da jurisdição em particular.

detetar uma distorção material devido a fraude é maior do que o risco para uma distorção devido a erro dado que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou sobreposição ao controlo interno.

- Obtemos uma compreensão do controlo interno relevante para a auditoria com o objetivo de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não para expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Sociedade.[39]
- Concluímos sobre a apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade e, com base na prova de auditoria obtida, se existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam colocar em dúvida a capacidade da Sociedade em continuar as suas operações. Se concluirmos que existe uma incerteza material, devemos chamar a atenção no nosso relatório para as divulgações relacionadas incluídas na demonstração financeira ou, caso essas divulgações não sejam adequadas, modificar a nossa opinião. As nossas conclusões são baseadas na prova de auditoria obtida até à data do nosso relatório. Porém, futuros acontecimentos ou condições podem provocar que a Sociedade descontinue as operações.
- Avaliamos a adequação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas, caso haja, e respetivas divulgações feitas pelo órgão de gestão.
- Avaliamos a apresentação, estrutura e conteúdo global da demonstração financeira, incluindo as divulgações, e se essa demonstração financeira representa as transações e acontecimentos subjacentes de forma a atingir uma apresentação apropriada.

Comunicamos com os encarregados da governação, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e os resultados significativos da auditoria incluindo qualquer deficiência significativa de controlo interno identificada durante a auditoria.

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

[*Domicílio do auditor*]

[*Data*]

[39] Esta frase pode ser alterada, conforme apropriado, nos casos em que o auditor tenha também a responsabilidade de emitir uma opinião sobre a eficácia do controlo interno juntamente com a auditoria da demonstração financeira.

Exemplo 3: Um relatório do auditor sobre um elemento específico de uma demonstração financeira de uma entidade cotada preparada de acordo com um referencial de finalidade especial.

Para as finalidades deste exemplo, assumem-se as seguintes circunstâncias:

- Auditoria de um mapa de contas a receber (isto é, um elemento, conta ou item específico de uma demonstração financeira).
- A informação financeira foi preparada pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as disposições de relato financeiro estabelecidas por um regulador para cumprimento dos requisitos desse regulador. O órgão de gestão não tem opção de referenciais de relato financeiro.
- O referencial de relato financeiro aplicável é um referencial de cumprimento concebido para satisfazer as necessidades de informação financeira de utilizadores específicos.[40]
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.
- O auditor concluiu que é apropriada uma opinião não modificada (isto é, "limpa") baseada na prova de auditoria obtida.
- Os requisitos éticos relevantes que se aplicam à auditoria são os da jurisdição.
- A distribuição do relatório do auditor é restrita.
- Baseado na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que coloquem dúvida significativa sobre a capacidade da entidade em prosseguir a sua atividade de acordo com a ISA 570 (Revista).
- O auditor não é obrigado, e optou por não comunicar, matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701 no contexto da auditoria do mapa de contas a receber.
- O auditor determinou que não existe outra informação (isto é, os requisitos da ISA 720 (Revista) não se aplicam).
- Os responsáveis pela supervisão da demonstração financeira não são os responsáveis pela sua preparação.
- O auditor não tem outras responsabilidades de relato exigidas nos termos da lei ou regulamentos locais.

[40] ISA 800 (Revista) contém requisitos e orientação sobre a forma e conteúdo de demonstrações financeiras preparadas de acordo com um referencial de finalidade especial.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

[Aos acionistas da Sociedade ABC ou outro destinatário apropriado]

Opinião

Auditámos o mapa de contas a receber da Sociedade ABC (a "Sociedade") à data de 31 de dezembro de 20X1 ("o mapa").

Em nossa opinião, a informação financeira constante do mapa da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 está preparada, em todos os aspetos materiais, de acordo com [descrever as disposições de relato financeiro estabelecidas pelo regulador].

Bases para a Opinião

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

Parágrafo de Ênfase – Base contabilística e restrições na distribuição

Chamamos a vossa atenção para a Nota X do mapa a qual descreve a base contabilística. O mapa é preparado para ajudar a Sociedade a cumprir os requisitos do Regulador DEF. Por conseguinte, o mapa pode não ser adequado para outra finalidade. O nosso relatório destina-se apenas à Sociedade e ao Regulador DEF e não deve ser distribuído a outros que não a Sociedade e o Regulador DEF. A nossa opinião não é modificada em relação a esta matéria.

Responsabilidade do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelo Mapa[41]

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

Quando prepara o mapa, o órgão de gestão é responsável por avaliar a capacidade da Sociedade se manter em continuidade, divulgando, quando aplicável, as matérias relativas à continuidade e usando o pressuposto da continuidade a menos que o órgão de gestão tenha a intenção de liquidar a Sociedade ou de cessar as operações, ou não tenha alternativa realista senão fazê-lo.

Os encarregados da governação são responsáveis pela supervisão do processo de relato financeiro da Sociedade.

Responsabilidades do Auditor pela Auditoria do Mapa

Os nossos objetivos consistem em obter segurança razoável sobre se o mapa está isento de distorção material, devido a fraude ou a erro, e em emitir um relatório onde conste a nossa opinião. Segurança razoável é um nível elevado de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria executada de acordo com as ISA detetará sempre uma distorção material quando exista. As distorções podem ter origem em fraude ou erro e são consideradas materiais se, isoladas ou conjuntamente, se possa razoavelmente esperar que influenciem decisões económicas dos utilizadores tomadas na base dessa demonstração financeira.

O parágrafo 41(b) da ISA 700 (Revista) refere que os assuntos abaixo podem estar localizados num Apêndice ao relatório do auditor. O parágrafo 41(c) da ISA 700 (Revista) refere que, quando a lei, regulamentos ou normas nacionais de auditoria expressamente o permitirem, pode ser feita referência para uma página da internet de uma autoridade apropriada que contenha a descrição das responsabilidades do auditor, em vez de a incluir no relatório do auditor, desde que a descrição na página da internet aborde, e não seja inconsistente com, a descrição das responsabilidades do auditor a seguir.

Como parte de uma auditoria de acordo com as ISA, fazemos julgamentos profissionais e mantemos ceticismo profissional durante a auditoria e, também:

- Identificamos e avaliamos os riscos de distorção material do mapa, devido a fraude ou a erro, concebemos e executamos procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, e obtemos prova de auditoria que seja suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião. O risco de não detetar uma distorção

[41] Ou outros termos que sejam apropriados no contexto do quadro legal da jurisdição em particular.

material devido a fraude é maior do que o risco para uma distorção devido a erro dado que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou sobreposição ao controlo interno.

- Obtemos uma compreensão do controlo interno relevante para a auditoria com o objetivo de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não para expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Sociedade.[42]
- Concluímos sobre a apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade e, com base na prova de auditoria obtida, se existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam colocar em dúvida a capacidade da Sociedade em continuar as suas operações. Se concluirmos que existe uma incerteza material, devemos chamar a atenção no nosso relatório para as divulgações relacionadas incluídas no mapa ou, caso essas divulgações não sejam adequadas, modificar a nossa opinião. As nossas conclusões são baseadas na prova de auditoria obtida até à data do nosso relatório. Porém, futuros acontecimentos ou condições podem provocar que a Sociedade descontinue as operações.
- Avaliamos a adequação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas, caso haja, e respetivas divulgações feitas pelo órgão de gestão.

Comunicamos com os encarregados da governação, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e os resultados significativos da auditoria incluindo qualquer deficiência significativa de controlo interno identificada durante a auditoria.

Adicionalmente, declaramos aos encarregados da governação que cumprimos os requisitos éticos relevantes relativos à independência e comunicamos todos os relacionamentos e outras matérias que possam ser percecionadas como ameaças à nossa independência e, quando aplicável, as medidas tomadas para eliminar as ameaças ou as salvaguardas aplicadas.

O sócio responsável pelo trabalho de auditoria de que resultou este relatório do auditor independente é [nome].

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

[*Domicílio do auditor*]

[*Data*]

[42] Esta frase pode ser alterada, conforme apropriado, nos casos em que o auditor tenha também a responsabilidade de emitir uma opinião sobre a eficácia do controlo interno juntamente com a auditoria da demonstração financeira.