

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 710
INFORMAÇÃO COMPARATIVA —
NÚMEROS CORRESPONDENTES E DEMONSTRAÇÕES
FINANCEIRAS COMPARATIVAS

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

ÍNDICE

	Parágrafos
Introdução	
Âmbito desta ISA	1
A Natureza da Informação Comparativa	2–3
Data de Entrada em Vigor	4
Objectivos	5
Definições	6
Requisitos	
Procedimentos de Auditoria	7–9
Relato de Auditoria	10–19
Material de Aplicação e Outro Material Explicativo	
Procedimentos de Auditoria	A1
Relato de Auditoria	A2–A11
Apêndice: Exemplos de Relatórios de Auditores	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 710, *Informação Comparativa – Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas*, 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. Esta Norma Internacional de Auditoria (ISA) aborda as responsabilidades do auditor relativas à informação comparativa numa auditoria de demonstrações financeiras. Quando as demonstrações financeiras do período anterior tiverem sido auditadas por um auditor antecessor ou não foram auditadas, também se aplicam os requisitos e orientações da ISA 510¹ respeitante aos saldos de abertura.

A Natureza da Informação Comparativa

2. A natureza da informação comparativa que é apresentada nas demonstrações financeiras de uma entidade depende dos requisitos do referencial de relato financeiro aplicável. Existem duas grandes abordagens relativamente às responsabilidades de relato do auditor a respeito dessa informação comparativa: números correspondentes e demonstrações financeiras comparativas. A abordagem a adoptar é muitas vezes especificada por lei ou regulamento, mas pode também ser especificada nos termos do trabalho.
3. As diferenças essenciais de relato de auditoria entre as duas abordagens são:
 - (a) Para os números correspondentes, a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras apenas se refere ao período corrente; enquanto que
 - (b) Para as demonstrações financeiras comparativas, a opinião do auditor refere-se a cada período relativamente ao qual são apresentadas demonstrações financeiras.

Esta ISA trata separadamente os requisitos de relato a que o auditor está sujeito em cada uma dessas abordagens.

Data de Entrada em Vigor

4. This ISA is effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009.

Objectives

5. The objectives of the auditor are:
 - (a) Obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se a informação comparativa incluída nas demonstrações financeiras foi apresentada, em todos os aspectos materiais, de acordo com os requisitos em termos de informação comparativa constantes do referencial de relato financeiro aplicável; e

¹ ISA 510, *Trabalhos de Auditoria Iniciais – Saldos de Abertura*

- (b) Relatar de acordo com as suas responsabilidades de relato.

Definitions

6. Para efeito das ISA, são aplicáveis as seguintes definições:
- (a) Demonstrações financeiras comparativas – Informação comparativa onde as quantias e outras divulgações relativas ao período anterior são incluídas para comparação com as demonstrações financeiras do período corrente mas, se auditadas, são referidas na opinião do auditor. O nível de informação incluído nessas demonstrações financeiras comparativas é comparável com o das demonstrações financeiras do período corrente.
 - (b) Informação comparativa – As quantias e divulgações incluídas nas demonstrações financeiras respeitantes a um ou mais períodos anteriores de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
 - (c) Números correspondentes – Informação comparativa onde as quantias e outras divulgações do período anterior são incluídas como parte integrante das demonstrações financeiras do período corrente, destinando-se a ser lidas apenas em relação com as quantias e outras divulgações relativas ao período corrente (referidas como “números do período corrente”). O nível de detalhe apresentado nas quantias e divulgações correspondentes é ditado principalmente pela sua relevância em relação aos números do período corrente.

Para efeito desta ISA, as referências a “período anterior” devem ser lidas como “períodos anteriores” quando a informação comparativa inclua quantias e divulgações de mais do que um período.

Requisitos

Procedimentos de Auditoria

7. O auditor deve determinar se as demonstrações financeiras incluem a informação comparativa exigida pelo referencial de relato financeiro aplicável e se essa informação está apropriadamente classificada. Para este efeito, o auditor deve avaliar se:
- (a) A informação comparativa está de acordo com as quantias e outras divulgações apresentadas no período anterior ou, quando apropriado, tais quantias foram reexpressas; e
 - (b) As políticas contabilísticas reflectidas na informação comparativa são consistentes com as aplicadas no período corrente ou, se houve alterações nas políticas contabilísticas, essas alterações foram devidamente contabilizadas e adequadamente apresentadas e divulgadas.

8. Se o auditor tomar conhecimento de uma possível distorção material na informação comparativa quando executa a auditoria do período corrente, deve executar os procedimentos adicionais de auditoria que sejam necessários nas circunstâncias para obter prova de auditoria suficiente e apropriada para determinar se existe uma distorção material. Se o auditor tiver auditado as demonstrações financeiras do período anterior, deve também seguir os requisitos relevantes da ISA 560.² Se as demonstrações financeiras do período anterior forem alteradas, o auditor deve determinar que a informação comparativa está de acordo com as demonstrações financeiras alteradas.
9. Como exigido pela ISA 580,³ o auditor deve solicitar declarações escritas para todos os períodos referidos na sua opinião. O auditor deve também obter uma declaração escrita específica respeitante a qualquer reexpressão destinada a corrigir uma distorção material em demonstrações financeiras de um período anterior que afectem a informação comparativa. (Ref: Parágrafo A1)

Relato de Auditoria

Números Correspondentes

10. Quando forem apresentados números correspondentes, a opinião do auditor não os deve referir excepto nas circunstâncias descritas nos parágrafos 11, 12 e 14. (Ref: Parágrafo A2)
11. Se o relatório do auditor sobre o período anterior, tal como anteriormente emitido, incluía uma opinião com reservas, uma escusa de opinião ou uma opinião adversa e a matéria que deu origem à modificação não está resolvida, o auditor deve modificar a sua opinião sobre as demonstrações financeiras do período corrente. No parágrafo "Bases para a Modificação" do relatório do auditor, deve:
 - (a) Referir-se aos números do período corrente e aos números correspondentes na descrição da matéria que dá origem à modificação quando os efeitos ou possíveis efeitos dessa matéria nos números do período corrente forem materiais; ou
 - (b) Noutros casos, explicar que a opinião de auditoria foi modificada devido aos efeitos ou possíveis efeitos da matéria não resolvida na comparabilidade dos números do período corrente e dos números correspondentes. (Ref: Parágrafos A3-A5)
12. Se o auditor obtiver prova de auditoria de que existe uma distorção material nas demonstrações financeiras do período anterior sobre as quais foi

² ISA 560, *Acontecimentos Subsequentes*, parágrafos 14–17

³ ISA 580, *Declarações Escritas*, parágrafo 14

anteriormente emitida uma opinião não modificada e os números correspondentes não foram devidamente reexpressos ou não foram feitas divulgações apropriadas, deve expressar uma opinião com reservas ou uma opinião adversa no seu relatório sobre as demonstrações financeiras do período corrente, modificado com respeito aos números correspondentes neles incluídos. (Ref: Parágrafo A6)

Demonstrações Financeiras do Período Anterior Auditadas por um Auditor Antecessor

13. Se as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por um auditor antecessor e o auditor não está proibido por lei ou regulamento de se referir ao relatório do auditor antecessor sobre os números correspondentes e decide fazê-lo, deve declarar num parágrafo de Outras Matérias no seu relatório:
 - (a) Que as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por um auditor antecessor;
 - (b) O tipo de opinião expressa pelo auditor antecessor e, se a opinião foi modificada, as razões para tal; e
 - (c) A data desse relatório. (Ref: Parágrafo A7)

Demonstrações Financeiras do Período Anterior Não Auditadas

14. Se as demonstrações financeiras do período anterior não foram auditadas, o auditor deve declarar num parágrafo de Outras Matérias no seu relatório que os números correspondentes não estão auditados. Porém, esta declaração não isenta o auditor do requisito de obter prova de auditoria suficiente e apropriada de que os saldos de abertura não contêm distorções que afetem materialmente as demonstrações financeiras do período corrente.⁴

Demonstrações Financeiras Comparativas

15. Quando são apresentadas demonstrações financeiras comparativas, a opinião do auditor deve referir cada período relativamente ao qual são apresentadas demonstrações financeiras e sobre as quais foi expressa uma opinião de auditoria. (Ref: Parágrafos A8-A9)
16. Quando relatar sobre demonstrações financeiras de um período anterior em relação com a auditoria do período corrente, se a opinião do auditor sobre essas demonstrações financeiras do período anterior diferir da opinião que o auditor expressou anteriormente, deve divulgar as razões substantivas para a

⁴ ISA 510, parágrafo 6

diferença de opinião num parágrafo de Outras Matérias de acordo com a ISA 706.⁵ (Ref: Parágrafo A10)

Demonstrações Financeiras de um Período Anterior Auditadas por um Auditor Antecessor

17. Se as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por um auditor antecessor, para além de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras do período corrente, o auditor deve declarar num parágrafo de Outras Matérias:
- (a) que as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por um auditor antecessor;
 - (b) o tipo de opinião expressa pelo auditor antecessor e, se a opinião foi modificada, as razões para tal; e
 - (c) a data desse relatório,

a não ser que o relatório do auditor antecessor sobre as demonstrações financeiras do período anterior seja reemitido com as demonstrações financeiras.

18. Se o auditor concluir que existe uma distorção material que afecta as demonstrações financeiras do período anterior sobre as quais o auditor antecessor tinha anteriormente relatado sem modificação, deve comunicar a distorção ao nível apropriado de gerência e, a não ser que todos os encarregados da governação estejam envolvidos na gestão da entidade,⁶ aos encarregados da governação e pedir que o auditor antecessor seja informado. Se as demonstrações financeiras do período anterior forem alteradas e o auditor antecessor concordar em emitir um novo relatório sobre as demonstrações financeiras alteradas do período anterior, o auditor deve relatar somente sobre o período corrente. (Ref: Parágrafo A11)

Demonstrações Financeiras do Período Anterior Não Auditadas

19. Se as demonstrações financeiras do período anterior não foram auditadas, o auditor deve declarar num parágrafo de Outras Matérias que as demonstrações financeiras comparativas não foram auditadas. Esta declaração não isenta, porém, o auditor do requisito de obter prova de auditoria suficiente e apropriada de que os saldos de abertura não contêm distorções que afectem materialmente as demonstrações financeiras do período corrente.⁷

⁵ ISA 706, *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente*, parágrafo 8

⁶ ISA 260, *Comunicação com os Encarregados da Governação*, parágrafo 13

⁷ ISA 510, parágrafo 6

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Procedimentos de Auditoria

Declarações Escritas (Ref: Parágrafo 9)

- A1. No caso de demonstrações financeiras comparativas, são solicitadas declarações escritas para todos os períodos referidos na opinião do auditor porque a gerência necessita de reafirmar que as declarações escritas que anteriormente fez com respeito ao período anterior continuam a ser apropriadas. No caso dos números correspondentes, as declarações escritas são solicitadas apenas para as demonstrações financeiras do período corrente porque a opinião do auditor diz respeito a estas demonstrações financeiras, que incluem os números correspondentes. Porém, o auditor solicita uma declaração escrita específica respeitante a qualquer reexpressão destinada a corrigir uma distorção material nas demonstrações financeiras do período anterior que afete a informação comparativa.

Relato de Auditoria

Números Correspondentes

Nenhuma Referência na Opinião do Auditor (Ref: Parágrafo 10)

- A2. A opinião do auditor não se refere aos números correspondentes porque incide sobre as demonstrações financeiras do período corrente como um todo, incluindo os números correspondentes.

Modificação no Relatório do Auditor sobre as Demonstrações Financeiras do Período Anterior Não Resolvida (Ref: Parágrafo 11)

- A3. Quando o relatório do auditor sobre o período anterior, tal com anteriormente emitido, incluiu uma opinião com reservas, uma escusa de opinião ou uma opinião adversa e a matéria que deu origem à opinião modificada está resolvida e devidamente contabilizada ou divulgada nas demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, a opinião do auditor sobre o período corrente não necessita de referir a modificação anterior.
- A4. Quando a opinião do auditor sobre o período anterior, tal como anteriormente expressa, foi modificada, a matéria não resolvida que deu origem à modificação pode não ser relevante para o período corrente. Contudo, uma opinião com reservas, uma escusa de opinião ou uma opinião adversa (conforme aplicável) pode ser exigida sobre as demonstrações financeiras do período corrente devido aos efeitos ou possíveis efeitos da matéria não resolvida sobre a comparabilidade dos números correntes e dos números correspondentes.

- A5. Os exemplos 1 e 2 do Apêndice contêm ilustrações de relatórios do auditor, quando estes relatórios sobre o período anterior incluem uma opinião modificada e a matéria que dá origem à modificação não está resolvida.

Distorção em Demonstrações Financeiras do Período Anterior (Ref: Parágrafo 12)

- A6. Quando as demonstrações financeiras do período anterior que estão distorcidas não foram alteradas e não foi reemitido um relatório do auditor, mas os números correspondentes foram devidamente reexpressos ou foram feitas divulgações apropriadas nas demonstrações financeiras do período corrente, o relatório do auditor pode incluir um parágrafo de Ênfase descrevendo as circunstâncias e referindo, quando relevante, as divulgações que descrevem de forma completa a matéria nas demonstrações financeiras. (ver a ISA 706).

Demonstrações Financeiras do Período Anterior Auditadas por um Auditor Antecessor (Ref: Parágrafo 13)

- A7. O exemplo 3 do Apêndice contém uma ilustração do relatório do auditor, quando as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por um auditor antecessor e o auditor não está proibido por lei ou regulamento de referir o relatório do auditor antecessor sobre os números correspondentes.

Demonstrações Financeiras Comparativas

Referência na Opinião do Auditor (Ref: Parágrafo 15)

- A8. Dado que o relatório do auditor sobre demonstrações financeiras comparativas se aplica às demonstrações financeiras de cada um dos períodos apresentados, o auditor pode expressar uma opinião com reservas ou uma opinião adversa, uma escusa de opinião ou incluir um parágrafo de Ênfase com respeito a um ou mais períodos, embora expressando uma opinião de auditor diferente sobre as demonstrações financeiras do outro período.
- A9. O exemplo 4 do Apêndice contém uma ilustração do relatório do auditor, quando é exigido ao auditor que relate sobre as demonstrações financeiras do período corrente e do período anterior no âmbito da auditoria do corrente ano, o período anterior incluiu uma opinião modificada e a matéria que deu origem à modificação não está resolvida.

Opinião sobre Demonstrações Financeiras do Período Anterior Diferente da Opinião Anterior (Ref: Parágrafo 16)

- A10. Ao relatar sobre as demonstrações financeiras do período anterior no âmbito da auditoria do período corrente, a opinião expressa sobre as demonstrações financeiras do período anterior pode ser diferente da opinião anteriormente

expressa se, no decurso da auditoria do período corrente, o auditor tomar conhecimento de circunstâncias ou acontecimentos que afectem materialmente as demonstrações financeiras do período anterior. Em algumas jurisdições, o auditor pode ter responsabilidades adicionais de relato concebidas para evitar que o relatório anteriormente emitido pelo auditor sobre as demonstrações financeiras do período anterior continue a ser utilizado.

Demonstrações Financeiras do Período Anterior Auditadas por um Auditor Antecessor (Ref: Parágrafo 18)

- A11. O auditor antecessor pode não estar em condições ou não estar disposto a voltar a emitir o seu relatório sobre as demonstrações financeiras do período anterior. Um parágrafo de Outras Matérias no relatório do auditor pode indicar que o auditor antecessor relatou sobre as demonstrações financeiras do período anterior antes de serem alteradas. Adicionalmente, se o auditor é contratado para auditar e obtém prova de auditoria suficiente e apropriada para se dar por satisfeito quanto à apropriação da alteração, o seu relatório pode também incluir o parágrafo seguinte:

Como parte da nossa auditoria das demonstrações financeiras de 20X2, também auditámos os ajustamentos descritos na Nota X, aplicados para alterar as demonstrações financeiras de 20X1. Em nossa opinião, estes ajustamentos são apropriados e foram devidamente efectuados. Não fomos contratados para auditar, rever ou efectuar quaisquer procedimentos sobre as demonstrações financeiras de 20X1 da sociedade, excepto no que respeita aos ajustamentos, e, conseqüentemente, não expressamos uma opinião ou qualquer outra forma de garantia de fiabilidade sobre as demonstrações financeiras de 20X1 no seu todo.

Exemplos de Relatórios de Auditores

Exemplo 1 – Números Correspondentes (Ref: Parágrafo A5)

Relatório ilustrativo das circunstâncias descritas no parágrafo 11(a), como segue:

- **O relatório do auditor sobre o período anterior, tal como anteriormente emitido, incluiu uma opinião com reservas.**
- **A matéria que dá origem à modificação não está resolvida.**
- **Os efeitos ou possíveis efeitos da matéria nos números do período corrente são materiais e exigem uma modificação à opinião do auditor respeitante aos números do período corrente.**

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

[Destinatário Adequado]

Relatório sobre as Demonstrações Financeiras¹

Auditámos as demonstrações financeiras anexas da Sociedade ABC, que compreendem o balanço em 31 de Dezembro de 20X1 e a demonstração dos resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao exercício findo naquela data, bem como um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa.

Responsabilidade da Gerência² pelas Demonstrações Financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação apropriada destas demonstrações financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro,³ e pelo controlo interno que determine ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou a erro.

¹ O subtítulo “Relatório sobre as Demonstrações Financeiras” é desnecessário quando o segundo subtítulo, “Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não for aplicável.

² Ou outra expressão que seja apropriada no contexto do quadro legal da jurisdição.

³ Quando a responsabilidade da gerência é preparar demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada, pode ser usada a expressão “A gerência é responsável pela preparação de demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro e pelo...”

Responsabilidade do Auditor

A nossa responsabilidade é expressar uma opinião sobre estas demonstrações financeiras 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 garantia razoável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material.

Uma auditoria envolve executar procedimentos para obter prova de auditoria acerca das quantias e divulgações das demonstrações financeiras. Os procedimentos seleccionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude ou a erro. Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada⁴ das demonstrações financeiras 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.⁵ Uma auditoria inclui também avaliar a apropriação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas feitas pela gerência, bem como avaliar a apresentação global das demonstrações financeiras.

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

Bases para a Opinião com Reservas

Como referido na Nota X às demonstrações financeiras, não foi reflectida qualquer depreciação nas demonstrações financeiras, o que constitui uma derrogação às Normas Internacionais de Relato Financeiro. Isto resulta de uma decisão tomada pela gerência no início do exercício financeiro precedente e que nos levou a colocar reservas na nossa opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras relativas àquele exercício. Com base no método de depreciação linear e em taxas anuais de 5% para o edifício e de 20% para o equipamento, o prejuízo do ano deveria ser aumentado em xxx em 20X1 e em xxx em 20X0, o activo fixo tangível deveria ser

⁴ Nas circunstâncias indicadas na nota de rodapé 3, pode ser usada a expressão: “Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação pela entidade de demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada 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”.

⁵ Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno, juntamente com a auditoria das demonstrações financeiras, esta frase seria redigida como segue: “Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada das demonstrações financeiras pela entidade a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias”. Nas circunstâncias indicadas na nota de rodapé 3, pode ser usada a expressão: “Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação pela entidade de demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias”.

reduzido da depreciação acumulada de xxx em 20X1 e de xxx em 20X0 e o prejuízo acumulado deveria ser aumentado em xxx em 20X1 e em xxx em 20X0.

Opinião com Reservas

Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos da matéria descrita no parágrafo "Bases para a Opinião com Reservas", as demonstrações financeiras apresentam de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira da Sociedade ABC em 31 de Dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao exercício findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro.

Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares

[A forma e o conteúdo desta secção do relatório do auditor irá variar em função da natureza das outras responsabilidades de relato do auditor.]

[Assinatura do auditor]

[Data do relatório do auditor]

[Domicílio do auditor]

Exemplo 2 – Números Correspondentes (Ref: Parágrafo A5)

Relatório ilustrativo das circunstâncias descritas no parágrafo 11(b), como segue:

- **O relatório do auditor sobre o período anterior, tal como anteriormente emitido, incluiu uma opinião com reservas.**
- **A matéria que dá origem à modificação não está resolvida.**
- **Os efeitos ou possíveis efeitos da matéria nos números do período corrente são imateriais mas exigem uma modificação à opinião do auditor devido aos efeitos ou possíveis efeitos da matéria não resolvida na comparabilidade dos números do período corrente e dos números correspondentes.**

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

[Destinatário Apropriado]

Relatório sobre as Demonstrações Financeiras⁶

Auditámos as demonstrações financeiras anexas da Sociedade ABC, que compreendem o balanço em 31 de Dezembro de 20X1 e a demonstração dos resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao exercício findo naquela data, bem como um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa.

Responsabilidade da Gerência⁷ pelas Demonstrações Financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação apropriada destas demonstrações financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro,⁸ e pelo controlo interno que determine ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou a erro.

Responsabilidade do Auditor

A nossa responsabilidade é expressar uma opinião sobre estas demonstrações financeiras com base na nossa auditoria, que foi conduzida de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria. Estas normas exigem que cumpramos requisitos éticos e

⁶ O subtítulo “Relatório sobre as Demonstrações Financeiras” é desnecessário quando o segundo subtítulo, “Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não for aplicável.

⁷ Ou outra expressão que seja apropriada no contexto do quadro legal da jurisdição.

⁸ Quando a responsabilidade da gerência é preparar demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada, pode ser usada a expressão “A gerência é responsável pela preparação de demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro e pelo...”

que planeemos e executemos a nossa auditoria para obter garantia razoável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material.

Uma auditoria envolve executar procedimentos para obter prova de auditoria acerca das quantias e divulgações das demonstrações financeiras. Os procedimentos seleccionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude ou a erro. Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada⁹ das demonstrações financeiras 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.¹⁰ Uma auditoria inclui também avaliar a apropriação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas feitas pela gerência, bem como avaliar a apresentação global das demonstrações financeiras.

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

Bases para a Opinião com Reservas

Por termos sido designados auditores da Sociedade ABC no decurso de 20X0, não tivemos possibilidade de observar a contagem física dos inventários no início desse período ou de confirmar por meio de procedimentos alternativos essas quantidades em inventário. Uma vez que os inventários de abertura afectam a determinação dos resultados das operações, não tivemos possibilidade de determinar se seriam necessários ajustamentos aos resultados das operações e aos resultados transitados de abertura de 20X0. A nossa opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras do período findo em 31 de Dezembro de 20X0 foi modificada em conformidade. A nossa opinião sobre as demonstrações financeiras do período corrente é também modificada devido aos possíveis efeitos desta matéria sobre a comparabilidade dos números do período corrente e dos números correspondentes.

⁹ Nas circunstâncias indicadas na nota de rodapé 8, pode ser usada a expressão: “Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação pela entidade de demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada 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”.

¹⁰ Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno, juntamente com a auditoria das demonstrações financeiras, esta frase seria redigida como segue: “Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada das demonstrações financeiras pela entidade a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias”. Nas circunstâncias indicadas na nota de rodapé 8, pode ser usada a expressão: “Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a pela entidade preparação de demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias”.

Opinião com Reservas

Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos sobre os números correspondentes da matéria descrita no parágrafo "Bases para a Opinião com Reservas", as demonstrações financeiras apresentam de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira da Sociedade ABC em 31 de Dezembro de 20X1 e o (*ou do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao exercício findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro.

Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares

[A forma e o conteúdo desta secção do relatório do auditor irá variar em função da natureza das outras responsabilidades de relato do auditor.]

[Assinatura do auditor]

[Data do relatório do auditor]

[Domicílio do auditor]

Exemplo 3 – Números Correspondentes (Ref: Parágrafo A7)

Relatório ilustrativo das circunstâncias descritas no parágrafo 13, como segue:

- **As demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por um auditor antecessor.**
- **O auditor não está proibido por lei ou regulamento de se referir ao relatório do auditor antecessor sobre os números correspondentes e decide fazê-lo.**

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

[Destinatário Adequado]

Relatório sobre as Demonstrações Financeiras¹¹

Auditamos as demonstrações financeiras anexas da Sociedade ABC, que compreendem o balanço em 31 de Dezembro de 20X1 e a demonstração dos resultados, a demonstração de alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao exercício findo naquela data, bem como um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa.

Responsabilidade da Gerência¹² pelas Demonstrações Financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação apropriada destas demonstrações financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro,¹³ e pelo controlo interno que determine ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou a erro.

Responsabilidade do Auditor

A nossa responsabilidade é expressar uma opinião sobre estas demonstrações financeiras 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 garantia razoável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material.

Uma auditoria envolve executar procedimentos para obter prova de auditoria acerca das quantias e divulgações das demonstrações financeiras. Os procedimentos

¹¹ O subtítulo “Relatório sobre as Demonstrações Financeiras” é desnecessário quando o segundo subtítulo, “Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não for aplicável.

¹² Ou outra expressão que seja apropriada no contexto do referencial legal da jurisdição.

¹³ Quando a responsabilidade da gerência é preparar demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada, pode ser usada a expressão “A gerência é responsável pela preparação de demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro e pelo...”

seleccionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude ou a erro. Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada¹⁴ das demonstrações financeiras 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.¹⁵ Uma auditoria inclui também avaliar a apropriação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas feitas pela gerência, bem como avaliar a apresentação global das demonstrações financeiras.

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, as demonstrações financeiras apresentam de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira da Sociedade ABC em 31 de Dezembro de 20X1 e o (*ou do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao exercício findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro.

Outras Matérias

As demonstrações financeiras da Sociedade ABC relativas ao exercício findo em 31 de Dezembro de 20X0 foram auditadas por um outro auditor que expressou uma opinião não modificada sobre essas demonstrações em 31 de Março de 20X1.

Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares

[A forma e o conteúdo desta secção do relatório do auditor irá variar em função da natureza das outras responsabilidades de relato do auditor.]

[Assinatura do auditor]

[Data do relatório do auditor]

[Domicílio do auditor]

¹⁴ Nas circunstâncias indicadas na nota de rodapé 13, pode ser usada a expressão: “Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação pela entidade de demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada 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”.

¹⁵ Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno, juntamente com a auditoria das demonstrações financeiras, esta frase seria redigida como segue: “Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada das demonstrações financeiras pela entidade a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias”. Nas circunstâncias indicadas na nota de rodapé 13, pode ser usada a expressão: “Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação pela entidade de demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias”.

Exemplo 4 – Demonstrações Financeiras Comparativas (Ref: Parágrafo A9)

Relatório ilustrativo das circunstâncias descritas no parágrafo 15, como segue:

- **Solicita-se ao auditor que relate sobre as demonstrações financeiras do período corrente e sobre as demonstrações financeiras do período anterior no âmbito da auditoria do ano corrente.**
- **O relatório do auditor sobre o período anterior, tal como anteriormente emitido, incluía uma opinião com reservas.**
- **A matéria que dá origem à modificação não está resolvida.**
- **Os efeitos ou possíveis efeitos da matéria sobre os números do período corrente são significativos quer para as demonstrações financeiras do período corrente quer para as demonstrações financeiras do período anterior e exigem uma modificação à opinião do auditor.**

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

[Destinatário Adequado]

Relatório sobre as Demonstrações Financeiras¹⁶

Auditámos as demonstrações financeiras anexas da Sociedade ABC, que compreendem os balanços em 31 de Dezembro de 20X1 e de 20X0 e as demonstrações dos resultados, as demonstrações de alterações no capital próprio e as demonstrações dos fluxos de caixa relativas aos exercícios findos naquelas datas, bem como um resumo das políticas contabilísticas significativas e outra informação explicativa.

Responsabilidade da Gerência¹⁷ pelas Demonstrações Financeiras

A gerência é responsável pela preparação e apresentação apropriada destas demonstrações financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro,¹⁸ e pelo controlo interno que determine ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou a erro.

¹⁶ O subtítulo “Relatório sobre as Demonstrações Financeiras” é desnecessário quando o segundo subtítulo, “Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares”, não for aplicável.

¹⁷ Ou outra expressão que seja apropriada no contexto do quadro legal da jurisdição.

¹⁸ Quando a responsabilidade da gerência é preparar demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada”, pode ser usada a expressão “A gerência é responsável pela preparação de demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro e pelo...”

Responsabilidade do Auditor

A nossa responsabilidade é expressar uma opinião sobre estas demonstrações financeiras 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 garantia razoável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material.

Uma auditoria envolve executar procedimentos para obter prova de auditoria acerca das quantias e divulgações das demonstrações financeiras. Os procedimentos seleccionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude ou a erro. Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada¹⁹ das demonstrações financeiras 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.²⁰ Uma auditoria inclui também avaliar a apropriação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas feitas pela gerência, bem como avaliar a apresentação global das demonstrações financeiras.

Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos nas nossas auditorias é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião de auditoria com reservas.

Base para a Opinião com Reservas

Como referido na Nota X às demonstrações financeiras, não foi reflectida qualquer depreciação nas demonstrações financeiras, o que constitui uma derrogação às Normas Internacionais de Relato Financeiro. Com base no método de depreciação linear e em taxas anuais de 5% para o edifício e de 20% para o equipamento, o prejuízo do ano deveria ser aumentado em xxx em 20X1 e xxx em 20X0, o activo fixo tangível deveria ser reduzido da depreciação acumulada de xxx em 20X1 e de xxx em 20X0 e o prejuízo acumulado deveria ser aumentado em xxx em 20X1 e em xxx em 20X0.

¹⁹ Nas circunstâncias indicadas na nota de rodapé 18, pode ser usada a expressão: “Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação pela entidade de demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada 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”.

²⁰ Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno, juntamente com a auditoria das demonstrações financeiras, esta frase seria redigida como segue: “Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação e apresentação apropriada das demonstrações financeiras pela entidade a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias”. Nas circunstâncias indicadas na nota de rodapé 18, pode ser usada a expressão: “Ao fazer essas avaliações do risco, o auditor considera o controlo interno relevante para a preparação pela entidade de demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada a fim de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias”.

Opinião com Reservas

Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos da matéria descrita no parágrafo "Bases para a Opinião com Reservas", as demonstrações financeiras apresentam de forma apropriada, em todos os aspectos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira da Sociedade ABC em 31 de Dezembro de 20X1 e 20X0 e o (*ou do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao exercício findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro.

Relatório sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares

[A forma e o conteúdo desta secção do relatório do auditor irá variar em função da natureza das outras responsabilidades de relato do auditor.]

[Assinatura do auditor]

[Data do relatório do auditor]

[Domicílio do auditor]