NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 710

INFORMAÇÃO COMPARATIVA — NÚMEROS CORRESPONDENTES E DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS COMPARATIVAS

(Eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que iniciem em ou após 15 de dezembro de 2009)

ÍNDICE

	Parágrafos
Introdução	
Âmbito desta ISA	1
A Natureza da Informação Comparativa	2–3
Data de Eficácia	4
Objetivos	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–A13
Apêndice: Exemplos de Relatórios de Auditores Independentes	

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 710, *Informação Comparativa – Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas*, deve ser lida em conjunto com a 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. 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 tiverem sido auditadas, também se aplicam os requisitos e orientações da ISA 510[1] respeitantes 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 adotar 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 Eficácia

4. Esta ISA é eficaz para auditorias de demonstrações financeiras de períodos que iniciem em ou após 15 de dezembro de 2009.

Objetivos

5. Os objetivos do auditor são:

   (a) Obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre se a informação comparativa incluída nas demonstrações financeiras foi apresentada, em todos os aspetos materiais, de acordo com os requisitos para a informação comparativa constantes do referencial de relato financeiro aplicável; e

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

Definições

6. Para efeitos das ISA, os termos que se seguem têm os significados a seguir atribuídos:

   (a) 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.

   (b) 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.

   (c) 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.

   Para efeitos 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.

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

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, se tais quantias foram reexpressas; e

   (b) As políticas contabilísticas refletidas 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 de auditoria adicionais 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 afetem 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 exceto 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. Na secção Bases para a Opinião com Reservas do relatório, o 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 a 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 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 atual 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 pelo auditor antecessor;

   (b) O tipo de opinião expressa pelo auditor antecessor e, se a opinião foi modificada, as razões para tal; e

---

[2] ISA 560, *Acontecimentos Subsequentes*, parágrafos 14 a 17

[3] ISA 580, *Declarações Escritas*, parágrafo 14

(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 foram 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. (Ref: Parágrafo A8)[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 A9 e A10)

16. Quando o auditor, no contexto da auditoria do período corrente, relatar sobre demonstrações financeiras de um período anterior, 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 diferença de opinião num parágrafo de Outras Matérias de acordo com a ISA 706 (Revista).[5] (Ref: Parágrafo A11)

Demonstrações Financeiras do 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 atual 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 afeta as demonstrações financeiras do período anterior sobre as quais o auditor antecessor tinha anteriormente relatado sem modificação, deve comunicar a distorção ao nível apropriado do órgão de gestão 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 A12)

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 afetem materialmente as demonstrações financeiras do período corrente. (Ref: Parágrafo A13)[7]

***

Material de Aplicação e Outro Material Explicativo

Procedimentos de Auditoria

Declarações Escritas (Ref: Parágrafo 9)

A1. No caso de demonstrações financeiras comparativas, devem ser solicitadas declarações escritas para todos os períodos referidos na opinião do auditor porque o órgão de gestão 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

[4] ISA 510, parágrafo 6

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

[6] ISA 260 (Revista), Comunicação com os Encarregados da Governação, parágrafo 13

[7] ISA 510, parágrafo 6

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 como anteriormente emitido, incluía 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 os números do 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 ilustram 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 (Revista)).

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

A7. O Exemplo 3 do Apêndice ilustra um 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 do Período Anterior Não Auditadas (Ref: Parágrafo 14)

A8. Se o auditor não foi capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada com respeito aos saldos de abertura, a ISA 705 (Revista)[8] exige que ele expresse uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, como apropriado. Se o auditor encontrou dificuldades significativas em obter prova de auditoria suficiente e apropriada de que os saldos de abertura não contêm distorções que afetem de forma material as demonstrações financeiras do período corrente, pode determinar que esta é uma matéria relevante de auditoria de acordo com a ISA 701.[9]

Demonstrações Financeiras Comparativas

Referência na Opinião do Auditor (Ref: Parágrafo 15)

A9. 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, uma opinião adversa ou uma escusa de opinião, ou incluir um parágrafo de Ênfase com respeito a um ou mais períodos, embora expressando uma opinião diferente sobre as demonstrações financeiras de outro período.

A10. O Exemplo 4 do Apêndice ilustra um 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 ano corrente e o

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

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

relatório sobre 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)

A11. 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 afetem materialmente as demonstrações financeiras do período anterior. Em algumas jurisdições, o auditor pode ter responsabilidades de relato adicionais 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)

A12. 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 efetuados. Não fomos contratados para auditar, rever ou efetuar quaisquer procedimentos sobre as demonstrações financeiras de 20X1 da sociedade, exceto no que respeita aos ajustamentos, e, consequentemente, não expressamos uma opinião ou qualquer outra forma de garantia de fiabilidade sobre as demonstrações financeiras de 20X1 no seu todo.

Demonstrações Financeiras do Período Anterior Não Auditadas (Ref: Parágrafo 19)

A13. Se o auditor não foi capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada com respeito aos saldos de abertura, a ISA 705 (Revista) exige que ele expresse uma opinião com reservas ou uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, como apropriado. Se o auditor encontrou dificuldades significativas em obter prova de auditoria suficiente e apropriada de que os saldos de abertura não contêm distorções que afetem de forma material as demonstrações financeiras do período corrente, pode determinar que esta é uma matéria relevante de auditoria de acordo com a ISA 701.

Apêndice

(Ref: Parágrafos A5, A7 e A10)

Exemplos de Relatórios de Auditores Independentes

Exemplo 1 – Números Correspondentes

Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade não cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 (Revista)[1] não é aplicável).
- As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) tal como emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB) (um referencial de finalidade geral).
- As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.[2]
- O relatório do auditor relativo ao período anterior, tal como anteriormente emitido, incluía uma opinião com reservas.
- A matéria que originou a modificação da opinião não está resolvida.
- Os efeitos ou possíveis efeitos da matéria nas quantias do período corrente são materiais e exigem uma modificação na opinião com respeito a essas quantias.
- Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.
- Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).[3]
- O auditor não é obrigado a comunicar matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701 e decidiu não o fazer.
- O auditor não obteve qualquer outra informação antes da data do seu relatório.
- As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.
- Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.

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

[2] ISA 210, *Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria*

[3] ISA 570 (Revista), *Continuidade*

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Apropriado]

Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras[4]

Opinião com Reservas

Auditámos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo informação sobre as políticas contabilísticas materiais.

Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos da matéria descrita na secção *Bases para a Opinião com Reservas*, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) tal como emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

Bases para a Opinião com Reservas

Como referido na Nota X às demonstrações financeiras, não foi refletida qualquer depreciação nas demonstrações financeiras, o que constitui uma derrogação às IFRS tal como emitidas pelo IASB. Isto resulta de uma decisão tomada pelo órgão de gestão no início do ano financeiro precedente e que nos levou a emitir uma opinião com reservas no relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras relativas àquele ano. Com base no método de depreciação por quotas constantes 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 ativo fixo tangível deveria ser reduzido por via da depreciação acumulada de xxx em 20X1 e de xxx em 20X0 e os prejuízos acumulados deveriam ser aumentados em xxx em 20X1 e em xxx em 20X0.

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 das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras 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 com reservas.

Responsabilidades do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras[5]

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista)[6] *– ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]*

Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]

Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]

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

[Domicílio do auditor]

[*Data*]

---

4 O subtítulo "Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras" é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, "Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares", não seja aplicável.

5 Nestes exemplos, os termos "órgão de gestão" e "encarregados da governação" poderão ter de ser substituídos por outros mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

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

Exemplo 2 – Números Correspondentes

Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade não cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 (Revista) não é aplicável).
- As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as IFRS tal como emitidas pelo IASB (um referencial de finalidade geral).
- As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.
- O relatório do auditor relativo ao período anterior, tal como anteriormente emitido, incluía uma opinião com reservas.
- A matéria que originou a modificação da opinião não está resolvida.
- Os efeitos ou possíveis efeitos da matéria nas quantias do período corrente são imateriais, mas exigem uma modificação na opinião devido aos efeitos ou possíveis efeitos da matéria não resolvida na comparabilidade das quantias do período corrente com as quantias dos números correspondentes.
- Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.
- Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).
- O auditor não é obrigado a comunicar matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701 e decidiu não o fazer.
- O auditor não obteve qualquer outra informação antes da data do seu relatório.
- As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.
- Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Apropriado]

Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras[7]

Opinião com Reservas

Auditámos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo informação sobre as políticas contabilísticas materiais.

Em nossa opinião, exceto quanto aos possíveis efeitos nos números correspondentes da matéria descrita na secção *Bases para a Opinião com Reservas*, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) tal como emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

Bases para a Opinião com Reservas

Por termos sido designados auditores da Sociedade 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 afetam a determinação dos resultados das operações, não conseguimos 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 na comparabilidade das quantias do período corrente com as quantias dos números correspondentes.

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 das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras 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 com reservas.

Responsabilidades do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras[8]

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]

Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]

Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]

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

[Domicílio do auditor]

[*Data*]

---

7 O subtítulo "Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras" é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, "Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares", não seja aplicável.

8 Ou outros termos que sejam mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

Exemplo 3 – Números Correspondentes

Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade não cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 (Revista) não é aplicável).
- As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as IFRS tal como emitidas pelo IASB (um referencial de finalidade geral).
- As cláusulas 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 aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.
- Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).
- O auditor não é obrigado a comunicar matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701 e decidiu não o fazer.
- O auditor obteve toda a outra informação antes da data do seu relatório e não identificou distorções materiais nessa outra informação.
- Os números correspondentes estão apresentados, e as demonstrações financeiras do período anterior foram auditadas por um auditor antecessor.
- O auditor não está proibido por lei ou regulamento de fazer referência ao relatório do auditor antecessor sobre os números correspondentes e decidiu fazê-lo.
- As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.
- Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Apropriado]

Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras[9]

Opinião

Auditámos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem a demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e a demonstração do resultado integral, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao ano findo naquela data, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo informação sobre as políticas contabilísticas materiais.

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) tal como emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

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 das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras 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.

Outras Matérias

As demonstrações financeiras da Sociedade relativas ao ano 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.

Outra Informação [ou outro título conforme apropriado, por exemplo, "Informação distinta das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria sobre as mesmas"]

[Relato de acordo com os requisitos da ISA 720 (Revista) – ver Exemplo 1 no Apêndice 2 da ISA 720 (Revista)][10]

Responsabilidades do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras[11]

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]

Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]

Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]

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

[Domicílio do auditor]

[*Data*]

---

[9] O subtítulo "Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras" é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, "Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares", não seja aplicável.

[10] ISA 720 (Revista), *As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação*

[11] Ou outros termos que sejam mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.

Exemplo 4 – Demonstrações Financeiras Comparativas

Para efeitos deste exemplo, pressupõem-se as seguintes circunstâncias:

- Auditoria de um conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade não cotada utilizando um referencial de apresentação apropriada. A auditoria não é uma auditoria de um grupo (isto é, a ISA 600 (Revista) não é aplicável).
- As demonstrações financeiras são preparadas pelo órgão de gestão da entidade de acordo com as IFRS tal como emitidas pelo IASB (um referencial de finalidade geral).
- As cláusulas do trabalho de auditoria refletem a descrição das responsabilidades do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras da ISA 210.
- É exigido ao auditor que, no contexto da auditoria do período corrente, relate sobre as demonstrações financeiras do período corrente e as demonstrações financeiras do período anterior.
- O relatório do auditor relativo ao período anterior, tal como anteriormente emitido, incluía uma opinião com reservas.
- A matéria que originou a modificação da opinião não está resolvida.
- Os efeitos ou possíveis efeitos da matéria nas quantias do período corrente são materiais em relação às demonstrações financeiras tanto do período corrente, como do período anterior e exigem uma modificação na opinião.
- Os requisitos éticos relevantes aplicáveis à auditoria são os da jurisdição.
- Com base na prova de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa colocar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em se manter em continuidade de acordo com a ISA 570 (Revista).
- O auditor não é obrigado a comunicar matérias relevantes de auditoria de acordo com a ISA 701 e decidiu não o fazer.
- O auditor não obteve qualquer outra informação antes da data do seu relatório.
- As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações financeiras não são as mesmas que têm a responsabilidade pela sua preparação.
- Para além da auditoria das demonstrações financeiras, o auditor tem outras responsabilidades de relato exigidas pela lei local.

RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Aos Acionistas da Sociedade ABC [ou outro Destinatário Apropriado]

Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras[12]

Opinião com Reservas

Auditámos as demonstrações financeiras da Sociedade ABC (a Sociedade), que compreendem as demonstrações da posição financeira em 31 de dezembro de 20X1 e 20X0 e as demonstrações do resultado integral, as demonstrações das alterações no capital próprio e as demonstrações dos fluxos de caixa relativas aos anos findos naquelas datas, bem como as notas às demonstrações financeiras, incluindo informação sobre as políticas contabilísticas materiais.

Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos da matéria descrita na secção *Bases para a Opinião com Reservas*, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, a (ou *dão uma imagem verdadeira e apropriada da*) posição financeira da Sociedade em 31 de dezembro de 20X1 e 20X0 e o (ou *do*) seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos aos anos findos naquelas datas de acordo com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) tal como emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

Bases para a Opinião com Reservas

Como referido na Nota X às demonstrações financeiras, não foi refletida qualquer depreciação nas demonstrações financeiras, o que constitui uma derrogação às IFRS tal como emitidas pelo IASB. Com base no método de depreciação por quotas constantes 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 ativo fixo tangível deveria ser reduzido por via da depreciação acumulada de xxx em 20X1 e de xxx em 20X0 e os prejuízos acumulados deveriam ser aumentados em xxx em 20X1 e em xxx em 20X0.

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 das Demonstrações Financeiras* deste relatório. Somos independentes da Sociedade de acordo com os requisitos éticos relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras 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 com reservas.

Responsabilidades do Órgão de Gestão e dos Encarregados da Governação pelas Demonstrações Financeiras[13]

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]

Responsabilidades do Auditor pela Auditoria das Demonstrações Financeiras

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]

Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares

[Relato de acordo com a ISA 700 (Revista) – ver Exemplo 1 na ISA 700 (Revista)]

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

[Domicílio do auditor]

[*Data*]

[12] O subtítulo "Relato sobre a Auditoria das Demonstrações Financeiras" é desnecessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo, "Relato sobre Outros Requisitos Legais e Regulamentares", não seja aplicável.

[13] Ou outros termos que sejam mais apropriados no contexto do referencial legal da jurisdição em particular.