
Manual do Revisor Oficial de Contas

Directriz de Revisão/Auditoria 720

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS QUE INCLUAM COMPARATIVOS

Novembro de 1998

ÍNDICE

	<i>Parágrafos</i>
Introdução	1-6
Trabalho de Campo	7-12
Relato	13-24

Introdução

1. É geralmente reconhecida a necessidade de os utilizadores das demonstrações financeiras de uma entidade disporem de informação comparativa do exercício anterior que lhes permita identificar tendências e apreciar a evolução da posição financeira, dos resultados e dos fluxos de caixa da entidade.
2. Os planos de contabilidade que, entre nós, têm vindo a ser publicados na sequência da introdução no normativo nacional das diversas directivas comunitárias, designadamente a 4ª Directiva, vieram, por isso, tornar obrigatória a apresentação de comparativos nas demonstrações financeiras.
3. Os comparativos, também designados por números correspondentes, são as quantias e outras divulgações (quantitativas) do exercício precedente apresentadas como parte integrante das demonstrações financeiras do exercício corrente, conforme exigido pela lei e pelas normas contabilísticas aplicáveis, e destinam-se a ser lidos juntamente com as respectivas quantias e outras divulgações do exercício corrente.
4. A comparabilidade dos números correspondentes incluídos nas demonstrações financeiras pressupõe a consistência tanto das políticas contabilísticas adoptadas relativamente a princípios, incluindo métodos e critérios, como da forma de apresentação. A comparabilidade exige também adequada divulgação do período a que se referem as demonstrações financeiras do exercício corrente e do período a que respeitam os números correspondentes do exercício anterior, quando tais períodos não sejam homólogos ou tenham duração diferente.
5. A presente Directriz Técnica (DT) tem como objectivo proporcionar ao revisor/auditor orientação quanto aos procedimentos a adoptar relativamente a comparativos, quando estes estejam incluídos e façam parte integrante de demonstrações financeiras objecto de revisão/auditoria.
6. Esta DT aplica-se, com as devidas adaptações, a outros trabalhos que incluam comparativos. Não se aplica, contudo, quando eventualmente sejam apresentadas demonstrações financeiras separadas para efeitos comparativos, em vez de comparativos integrados nas demonstrações financeiras do exercício corrente.

Trabalho de Campo

7. O revisor/auditor deve determinar se os comparativos estão em conformidade, em todos os aspectos materialmente relevantes, com a estrutura de relato financeiro subjacente às demonstrações financeiras objecto de exame e das quais são parte integrante. A materialidade de qualquer erro é julgada em termos da sua relação com o exercício corrente.
8. Para tanto, o revisor/auditor deve obter prova de revisão/auditoria apropriada e suficiente de que cada um dos comparativos foi determinado em bases idênticas às do exercício corrente. A extensão dos procedimentos de revisão/auditoria realizados relativamente aos comparativos é significativamente menor que a da revisão/auditoria das demonstrações financeiras do exercício corrente, sendo geralmente limitada a assegurar que os números correspondentes estão correctamente apresentados e apropriadamente classificados.
9. Consequentemente, o revisor/auditor terá a responsabilidade de verificar:
 - a) se as quantias e as divulgações correspondentes são as que foram apresentadas no exercício anterior ou se foram feitas correcções e/ou divulgações apropriadas; e
 - b) se as políticas contabilísticas em que se baseiam os comparativos são consistentes com as do exercício corrente, ou se foram feitas correcções e/ou divulgações apropriadas.

Manual do Revisor Oficial de Contas

10. Se o revisor/auditor, ao executar o seu trabalho sobre o exercício corrente ou ao realizar os procedimentos referidos no parágrafo anterior, vier a tomar conhecimento de possíveis distorções materialmente relevantes que afectem os comparativos, deve adoptar procedimentos adicionais apropriados.
11. Verificando-se alterações no tocante às políticas contabilísticas adoptadas ou à forma de apresentação das demonstrações financeiras de um exercício para o outro, o revisor/auditor deve observar o disposto na Directriz Técnica 520 - Verificação da Aplicação do Princípio Contabilístico da Consistência ⁽¹⁾.
12. Para além do referido nos parágrafos 9 a 11 acima, deverá o revisor/auditor:
 - a) quando as demonstrações financeiras do exercício anterior tenham sido examinadas por outro revisor/auditor, observar, com as adaptações adequadas, o disposto na Directriz Técnica 600 - A Utilização do Trabalho de Outros Revisores/Auditores e de Técnicos ou Peritos ⁽²⁾; ou
 - b) quando as demonstrações financeiras do exercício anterior não tenham sido sujeitas a revisão/auditoria, observar, relativamente às rubricas do balanço, o disposto na Directriz Técnica 500 - Influência dos Saldos de Abertura nos Saldos Finais a Certificar ⁽³⁾.

Relato

13. Quando os comparativos do exercício anterior não lhe mereçam reparo, o revisor/auditor não lhes fará qualquer referência na certificação/relatório.
14. Quando não seja feita adequada divulgação de períodos não homólogos ou de duração diferente, o revisor/auditor deverá suprir a falta de informação numa ênfase.
15. O revisor/auditor, quando as demonstrações financeiras do exercício anterior tiverem sido examinadas por outro revisor/auditor, decidirá, com base no trabalho realizado de acordo com a alínea a) do parágrafo 12 acima:
 - a) ou assumir como sua a opinião do outro revisor/auditor, caso em que não lhe fará qualquer referência na sua certificação/relatório;
 - b) ou, por considerar não conclusivos os procedimentos realizados, referir expressamente no parágrafo da opinião que as demonstrações financeiras do exercício anterior foram examinadas por outro revisor/auditor e que se escusa a dar opinião sobre os comparativos.
16. Quando exista opinião expressa sobre as demonstrações financeiras do exercício anterior, seja a do próprio seja a do revisor/auditor precedente que ele assuma, o revisor/auditor deve tomar em consideração se a certificação/relatório do exercício anterior foi modificada por situações que afectaram a opinião, descritas no parágrafo das reservas, as quais deram lugar a opinião com reservas, a opinião adversa ou a escusa de opinião. Terá portanto de verificar se a situação que deu lugar às reservas no exercício anterior:
 - (i) foi resolvida no exercício corrente;
 - (ii) continua por resolver e dá lugar a reservas no exercício corrente; ou
 - (iii) está por resolver mas não dá lugar a reservas no exercício corrente.
17. Quando a situação foi resolvida no exercício corrente, o revisor/auditor deve verificar se:
 - a) tal resolução foi apropriadamente contabilizada; neste caso, uma vez que apenas são afectados os comparativos, a situação deve ser descrita na certificação/relatório como

Manual do Revisor Oficial de Contas

ênfase;

- b) a resolução não foi apropriadamente contabilizada; por ter efeitos materialmente relevantes nas contas do exercício corrente, a situação será tratada como reserva afectando, portanto, a opinião sobre as demonstrações financeiras do exercício corrente.
18. Quando a situação continua por resolver e dá lugar a reserva no exercício corrente, a respectiva descrição abrangerá tanto as quantias do exercício corrente como as do exercício anterior, estas últimas, de preferência, entre parêntesis.
19. Quando a situação está por resolver mas não dá lugar a reservas no exercício corrente, deve a situação, por apenas afectar os comparativos, ser descrita na certificação/relatório como ênfase.
20. Quando exista opinião expressa sobre as demonstrações financeiras do exercício anterior, seja a do próprio seja a do revisor/auditor precedente que ele assuma, o revisor/auditor deve tomar em consideração se a certificação/relatório do exercício anterior foi modificada por incertezas fundamentais que não afectaram a opinião (ênfases). Tais incertezas fundamentais deverão ser descritas na certificação/relatório do exercício corrente:
- a) como ênfase abrangendo ambos os exercícios, se se mantiverem no exercício corrente; ou
 - b) como ênfase apenas aos comparativos, se não se mantiverem no exercício corrente.
21. A descrição das ênfases referidas no parágrafo 14, na primeira parte do parágrafo 17, no parágrafo 19 e na alínea b) do parágrafo 20 deverá ser iniciada pela seguinte expressão ou semelhante:
- "Sem afectar a opinião expressa no parágrafo anterior, chamo a atenção, relativamente aos comparativos do exercício anterior, para ...".*
22. Em certas circunstâncias invulgares, pode o revisor/auditor, ao examinar as demonstrações financeiras do exercício corrente, aperceber-se de uma situação que afecte materialmente as demonstrações financeiras do exercício anterior e não tenha sido considerada na respectiva certificação/relatório. Em tais circunstâncias, deve solicitar ao órgão de gestão a correspondente correcção, e se os comparativos:
- a) foram corrigidos e foi feita adequada divulgação, o revisor/auditor não fará qualquer referência na sua certificação/relatório; ou
 - b) foram corrigidos mas não foi feita adequada divulgação, o revisor/auditor fará, na sua certificação/relatório, a divulgação apropriada numa ênfase; ou
 - c) não foram corrigidos, o revisor/auditor considerará as implicações na sua certificação/relatório, expressando uma reserva sobre os comparativos, a qual, em casos extremos, poderá conduzir a uma escusa de opinião ou uma opinião adversa sobre os comparativos, conforme as circunstâncias.
23. Se as demonstrações financeiras do exercício anterior não tiverem sido examinadas, o revisor/auditor deve, relativamente aos comparativos, divulgar o facto numa ênfase. A divulgação, todavia, não o isenta de aplicar os procedimentos referidos na alínea b) do parágrafo 12 acima.
24. Quando as demonstrações financeiras não incluam números correspondentes, e não se trate do primeiro exercício de actividade, a situação deve ser tratada em moldes semelhantes aos referidos no parágrafo 34 c) e 37 da DT 700 - Certificação Legal das Contas.

Notas de Fim

1 (Janela-flutuante - Janela-flutuante)

A emitir oportunamente; até então seguir a RT 3 com o mesmo título.

2 (Janela-flutuante - Janela-flutuante)

A emitir oportunamente; até então seguir a RT 19 com o mesmo título.

3 (Janela-flutuante - Janela-flutuante)

A emitir oportunamente; até então seguir a RT 2 com o mesmo título.