**NBC TA 805 – CONSIDERAÇÕES ESPECIAIS – AUDITORIA DE QUADROS ISOLADOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E DE ELEMENTOS, CONTAS OU ITENS ESPECÍFICOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

|  |  |
| --- | --- |
| **Sumário** | Item |
| **INTRODUÇÃO** |  |
| Alcance | 1 – 3 |
| Data de vigência | 4 |
| **OBJETIVO** | 5 |
| **DEFINIÇÕES** | 6 |
| **REQUISITOS** |  |
| Considerações ao aceitar o trabalho | 7 – 9 |
| Considerações ao planejar e executar a auditoria | 10 |
| Formação de opinião e considerações sobre o relatório | 11 – 17 |
| **APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS** |  |
| Alcance | A1 – A4 |
| Considerações ao aceitar o trabalho | A5 – A9 |
| Considerações ao planejar e executar a auditoria | A10 – A15 |
| Formação de opinião e considerações sobre o relatório | A16 – A28 |
| **Apêndice 1**: Exemplos de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis |  |
| **Apêndice 2**: Exemplos de relatório dos auditores independentes sobre quadros isolados das demonstrações contábeis e sobre elementos específicos das demonstrações contábeis |  |

Esta norma deve ser lida juntamente com a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.

**Introdução**

**Alcance**

1. As normas de auditoria (NBCs TA) da série 200-700 se aplicam à auditoria de demonstrações contábeis e devem ser adaptadas conforme necessário nas circunstâncias quando aplicadas a auditorias de outras informações financeiras históricas. Esta norma trata das considerações especiais para a auditoria de quadros isolados da demonstração contábil ou de elemento, conta ou item específico da demonstração contábil. Os quadros isolados das demonstrações contábeis e os elementos, as contas ou os itens específicos das demonstrações contábeis podem ser elaborados de acordo com a estrutura conceitual para fins gerais ou propósitos especiais. No caso de serem elaborados de acordo com a estrutura conceitual de contabilidade para propósitos especiais, a NBC TA 800 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósitos Especiais também se aplica à auditoria (ver itens A1 a A4).

2. Esta norma não se aplica ao relatório de auditoria de componente, emitido como resultado do exame das informações contábeis de componente de grupo de empresas, por solicitação da equipe de trabalho do grupo para fins de auditoria de demonstrações contábeis do grupo (ver NBC TA 600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes).

3. Esta norma não suprime os requisitos das outras normas de auditoria, nem pretende tratar de todas as considerações especiais que podem ser relevantes nas circunstâncias do trabalho.

**Data de vigência**

4. Esta norma deve ser aplicada na auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis e de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis a partir de sua publicação.

**Objetivo**

5. O objetivo do auditor, ao aplicar as normas de auditoria na auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis, é tratar adequadamente as considerações especiais que são relevantes para:

(a) a aceitação do trabalho;

(b) o planejamento e a execução do referido trabalho; e

(c) a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre quadros isolados das demonstrações contábeis ou sobre elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis.

**Definições**

6. Para fins desta norma, a referência a:

1. “Elementos das demonstrações contábeis” ou “elementos” significam “elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis”. (Para maior informação sobre “elementos” ver item 4.2 e seguintes da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, aprovada pelo CFC. O item 4.2 da Estrutura exemplifica da seguinte forma: “elementos diretamente relacionados à mensuração da posição patrimonial e financeira no balanço são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração do resultado são as receitas e as despesas” e assim por diante, para os demais elementos).
2. A expressão “práticas contábeis adotadas no Brasil” está definida no item 7 da NBC TG 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, da seguinte forma: Práticas contábeis brasileiras compreendem a legislação societária brasileira, as Normas Brasileiras de Contabilidade emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, os pronunciamentos, as interpretações e as orientações emitidos pelo CPC e homologados pelos órgãos reguladores, e práticas adotadas pelas entidades em assuntos não regulados, desde que atendam à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro emitida pelo CFC e, por conseguinte, em consonância com as normas contábeis internacionais. A expressão “normas internacionais de relatório financeiro” significa as normas internacionais de contabilidade (IFRS) emitidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB).
3. Quadros isolados das demonstrações contábeis ou elementos específicos das demonstrações contábeis incluem as respectivas divulgações (ver item A2). No contexto desta norma, o balanço patrimonial ou qualquer outra demonstração considerada isoladamente é um quadro isolado, enquanto que uma conta é um item da demonstração contábil, como, por exemplo, as contas a receber de clientes no balanço patrimonial.

**Requisitos**

**Considerações ao aceitar o trabalho**

*Aplicação das normas de auditoria*

7. O item 18 da NBC TA 200 requer que o auditor cumpra as normas de auditoria relevantes para a auditoria. No caso de auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos das demonstrações contábeis, esse requisito se aplica independentemente de o auditor também ter sido contratado para auditar o conjunto completo de demonstrações contábeis. Se o auditor não tiver sido também contratado para auditar o conjunto completo de demonstrações contábeis, o auditor deve determinar se a auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos das demonstrações contábeis de acordo com as normas de auditoria é praticável (ver itens A5 e A6).

*Aceitação da estrutura de relatório financeiro*

8. O item 6(a) da NBC TA 210 requer que o auditor determine se é aceitável a estrutura de relatório financeiro aplicada na elaboração das demonstrações contábeis. No caso de auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos das demonstrações contábeis, isso deve incluir se a aplicação da estrutura de relatório financeiro resultará na apresentação que fornece divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam as informações contidas nos elementos ou quadros isolados dessas demonstrações contábeis, assim como o efeito de transações e eventos relevantes sobre esses quadros isolados ou elementos (ver item A7).

*Forma da opinião*

9. O item 10(e) da NBC TA 210 requer que os termos do trabalho de auditoria contratados incluam a forma esperada dos relatórios a serem emitidos pelo auditor. No caso de auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos das demonstrações contábeis, o auditor deve considerar se a forma esperada da opinião é apropriada nas circunstâncias (ver itens A8 e A9).

**Considerações ao planejar e executar a auditoria**

10. A NBC TA 200 estabelece que as normas de auditoria são escritas no contexto de auditoria de demonstrações contábeis e devem ser adaptadas conforme necessário nas circunstâncias quando aplicadas a auditoria de outras informações financeiras históricas (ver itens 2 e 13(f), este último que explica que o termo “demonstrações contábeis” normalmente refere-se ao conjunto completo de demonstrações contábeis, conforme determinado pelos requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável). Ao planejar e executar a auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos das demonstrações contábeis, o auditor deve adaptar todas as normas de auditoria relevantes para a auditoria, conforme necessário nas circunstâncias do trabalho (ver itens A10 a A15).

**Formação de opinião e considerações sobre o relatório**

11. Ao formar uma opinião e emitir o seu relatório sobre quadros isolados das demonstrações contábeis ou sobre elementos específicos das demonstrações contábeis, o auditor deve aplicar os requisitos da NBC TA 700 e, quando aplicável, da NBC TA 800, adaptados conforme necessário nas circunstâncias do trabalho (ver itens A16 a A22).

*Emissão do relatório do auditor independente sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade e sobre quadros isolados das demonstrações contábeis ou sobre elementos específicos dessas demonstrações contábeis*

12. Se o auditor assume um trabalho para emitir o seu relatório sobre quadros isolados das demonstrações contábeis ou sobre elementos específicos das demonstrações contábeis juntamente com o trabalho para emitir relatório de auditoria independente sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade, o auditor deve expressar uma opinião separada para cada trabalho.

13. Os quadros isolados auditados das demonstrações contábeis ou os elementos específicos auditados das demonstrações contábeis podem ser publicados juntamente com o conjunto completo de demonstrações contábeis auditadas. Se o auditor conclui que a apresentação dos quadros isolados das demonstrações contábeis ou elementos específicos das demonstrações contábeis não se diferencia suficientemente da apresentação do conjunto completo de demonstrações contábeis, o auditor deve solicitar que a administração retifique a situação. Observados os itens 15 e 16, o auditor também deve diferenciar a opinião sobre os quadros isolados das demonstrações contábeis ou sobre os elementos específicos das demonstrações contábeis da opinião sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis. O auditor não deve emitir o relatório de auditoria independente contendo sua opinião sobre os quadros isolados das demonstrações contábeis ou sobre os elementos específicos das demonstrações contábeis até estar satisfeito com a diferenciação.

*Consideração das implicações de certos assuntos incluídos no relatório do auditor independente sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade para a auditoria de quadros isolados da demonstração contábil ou de elemento específico da demonstração contábil e para o relatório do auditor independente sobre essa auditoria.*

14. Se o relatório do auditor independente sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade inclui:

(a) uma opinião modificada, de acordo com a NBC TA 705;

(b) um parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos, de acordo com a NBC TA 706;

(c) uma seção sobre “incerteza relevante relacionada com a continuidade operacional”, de acordo com o item 22 da NBC TA 570;

(d) a comunicação dos principais assuntos de auditoria, de acordo com o item 13 da NBC TA 701; ou

(e) uma declaração que descreve distorção relevante não corrigida nas outras informações, de acordo com o item 22(e)(ii) da NBC TA 720;

o auditor deve considerar as implicações desses assuntos, se houver, para a auditoria de quadros isolados ou elementos específicos de demonstrações contábeis e para o relatório do auditor sobre eles (ver itens A23 a A27).

*Opinião adversa ou abstenção de opinião no relatório do auditor independente sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade*

15. Se o auditor concluir que é necessário expressar opinião adversa ou abster-se de expressar opinião sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade como um todo, o item 15 da NBC TA 705 não permite que o auditor inclua no mesmo relatório uma opinião sem modificações sobre quadros isolados das demonstrações contábeis que fazem parte dessas demonstrações contábeis ou sobre elementos específicos dessas demonstrações contábeis. Isso ocorre porque uma opinião sem modificações contradiz a opinião adversa ou a abstenção de opinião sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade como um todo (ver item A28).

16. Se o auditor concluir que é necessário expressar uma opinião adversa ou abster-se de expressar uma opinião sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis como um todo, mas no contexto da auditoria separada de elemento específico dessas demonstrações contábeis, o auditor, mesmo assim, considerar apropriado expressar uma opinião sem modificações sobre esse elemento, o auditor deve fazê-lo somente se:

(a) o auditor não estiver proibido por lei ou regulamento de fazê-lo;

(b) essa opinião é expressa em outro relatório do auditor independente que não é publicado juntamente com o seu relatório sobre o conjunto completo das demonstrações contábeis, que contém opinião adversa ou com abstenção de opinião; e

(c) o elemento não constitui parte importante do conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade.

17. O auditor não deve expressar uma opinião sem modificações sobre quadros isolados do conjunto completo de demonstrações contábeis se ele expressou opinião adversa ou absteve-se de expressar opinião sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis como um todo. Esse é o caso de se ter um relatório específico sobre um quadro específico (por exemplo, balanço patrimonial). Nessa situação, mesmo que o relatório do auditor independente sobre o balanço patrimonial (isoladamente) não seja publicado juntamente com o relatório de auditoria independente que contém opinião adversa ou abstenção de opinião sobre o conjunto completo, o auditor considera que os quadros isolados das demonstrações contábeis constituem parte importante dessas demonstrações contábeis.

**Aplicação e outros materiais explicativos**

**Alcance (ver itens 1 e 6(c))**

A1. O item 13(g) da NBC TA 200 define “informações contábeis históricas” como sendo informações expressas em termos financeiros em relação à entidade específica, derivadas principalmente do sistema contábil da entidade, a respeito de eventos econômicos ocorridos em períodos passados ou de condições ou circunstâncias econômicas em determinada data no passado.

A2. O item 13(f) da NBC TA 200 define o termo “demonstrações contábeis” como uma representação estruturada de informações financeiras históricas, incluindo divulgações, com a finalidade de informar os recursos econômicos ou as obrigações da entidade em determinada data no tempo ou as mutações de tais recursos ou obrigações durante um período de tempo em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. O termo “demonstrações contábeis” refere-se normalmente ao conjunto completo de demonstrações contábeis como determinado pela estrutura de relatório financeiro aplicável, mas também pode referir-se a quadros isolados da demonstração contábil. As divulgações compreendem informações explicativas ou descritivas, requeridas, permitidas expressamente ou de outra forma pela estrutura de relatório financeiro aplicável, incluídas em um quadro das demonstrações contábeis, ou nas notas explicativas, ou incorporadas por referência cruzada (ver item 13(f) da NBC TA 200). Conforme observado no item 6(c), a referência a quadros isolados da demonstração contábil ou a elemento específico da demonstração contábil inclui as respectivas divulgações.

A3. As normas de auditoria são escritas no contexto da auditoria de demonstrações contábeis (ver item 2 da NBC TA 200) e devem ser adaptadas conforme necessário nas circunstâncias quando aplicadas a auditorias de outras informações financeiras históricas, como quadros isolados das demonstrações contábeis ou elementos específicos das demonstrações contábeis, e esta norma auxilia nesse aspecto. O Apêndice 1 apresenta uma lista de exemplos dessas informações contábeis históricas.

A4. O trabalho de asseguração razoável que não seja auditoria de informações financeiras históricas é realizado de acordo com a NBC TO 3000 específica para informações não históricas.

**Considerações ao aceitar o trabalho**

*Aplicação das normas de auditoria (ver item 7)*

A5. A NBC TA 200 requer que o auditor cumpra (a) as exigências éticas relevantes, incluindo aquelas pertinentes à independência, relacionadas com trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis, e (b) todas as normas de auditoria relevantes para a auditoria. Além disso, requer que o auditor cumpra todos os requisitos da norma, a menos que, nas circunstâncias da auditoria, a norma inteira não seja relevante ou os requisitos não sejam relevantes por serem condicionados e a condição não exista. Em circunstâncias excepcionais, o auditor pode julgar necessário deixar de seguir requisito relevante da norma, realizando procedimentos alternativos para alcançar o objetivo do referido requisito (ver itens 14, 18, 22 e 23 da NBC TA 200).

A6. O cumprimento dos requisitos de normas de auditoria relevantes para a auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos das demonstrações contábeis pode não ser praticável quando o auditor não foi também contratado para auditar o conjunto completo de demonstrações contábeis. Nesses casos, o auditor frequentemente não tem o mesmo entendimento da entidade e de seu ambiente, incluindo seu controle interno, que o auditor que audita também o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade. O auditor também não tem a evidência de auditoria sobre a qualidade geral dos registros contábeis ou de outras informações contábeis que seria obtida na auditoria do conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade. Consequentemente, o auditor pode precisar de evidência adicional para corroborar a evidência de auditoria obtida dos registros contábeis. No caso de auditoria de elemento específico da demonstração contábil, certas normas de auditoria requerem trabalho de auditoria que pode ser desproporcional ao elemento que está sendo auditado. Por exemplo, embora os requisitos da NBC TA 570 sejam provavelmente relevantes nas circunstâncias da auditoria do demonstrativo de contas a receber, o cumprimento desses requisitos pode não ser praticável por causa do esforço de auditoria necessário. Se o auditor concluir que a auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos das demonstrações contábeis de acordo com as normas de auditoria pode não ser praticável, o auditor pode discutir com a administração se outro tipo de trabalho poderia ser mais adequado.

*Aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro (ver item 8)*

A7. Os quadros isolados ou os elementos específicos das demonstrações contábeis podem ser elaborados de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável que é baseada na estrutura de relatório financeiro estabelecida por organização normativa autorizada ou reconhecida para a elaboração do conjunto completo de demonstrações contábeis (por exemplo, práticas contábeis adotadas no Brasil como as emitidas pelo CFC ou IFRS do IASB). Nesse caso, a determinação da aceitabilidade da estrutura aplicável pode envolver considerar se essa estrutura inclui todos os requisitos da estrutura sobre a qual está baseada e que sejam relevantes para a apresentação de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos das demonstrações contábeis que fornecem divulgações adequadas.

*Forma da opinião (ver item 9)*

A8. A forma da opinião a ser expressa pelo auditor depende da estrutura de relatório financeiro aplicável e de quaisquer leis ou regulamentos aplicáveis (ver item 8 da NBC TA 200). De acordo com a NBC TA 700, itens 25 e 26:

(a) ao expressar uma opinião sem modificações sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada, a opinião do auditor deve, a menos que requerido de outra forma por lei ou regulamento, usar uma das seguintes frases:

(i) “as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes,... de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável]” como utilizado no Brasil; ou

(ii) “as demonstrações contábeis apresentam uma visão verdadeira e justa de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável]”; e

(b) ao expressar uma opinião sem modificações sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura de conformidade, a opinião do auditor afirma que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável].

A9. No caso de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos das demonstrações contábeis, a estrutura de relatório financeiro aplicável pode não tratar explicitamente da apresentação das demonstrações contábeis ou do elemento específico das demonstrações contábeis. Esse pode ser o caso quando a estrutura de relatório financeiro aplicável é baseada na estrutura de relatório financeiro estabelecida por organização normativa autorizada ou reconhecida para a elaboração do conjunto completo de demonstrações contábeis (por exemplo, IFRS). O auditor, portanto, deve considerar se a forma esperada da opinião é apropriada considerando a estrutura de relatório financeiro aplicável. Os fatores que podem afetar a consideração do auditor sobre usar as frases “apresenta adequadamente, em todos os aspectos relevantes” ou “apresenta uma visão verdadeira e justa” na opinião do auditor incluem:

* se a estrutura de relatório financeiro aplicável está explícita ou implicitamente restrita à elaboração do conjunto completo de demonstrações contábeis;
* se os quadros isolados das demonstrações contábeis ou elementos específicos das demonstrações contábeis:

o cumprem totalmente com esses requisitos da estrutura aplicável para as demonstrações contábeis específicas ou o elemento específico, e a apresentação das demonstrações contábeis ou do elemento específico das demonstrações contábeis inclui as respectivas divulgações;

o fornecem, se necessário para alcançar a apresentação adequada, divulgações além daquelas especificamente requeridas pela estrutura ou, em circunstâncias excepcionais, deixam de seguir um requisito da estrutura.

A decisão do auditor quanto à forma esperada da opinião é uma questão de julgamento profissional. Ela pode ser afetada se o uso das frases “apresenta adequadamente, em todos os aspectos relevantes” ou “apresenta uma visão verdadeira e justa”, na opinião do auditor sobre quadros isolados das demonstrações contábeis ou sobre elementos específicos das demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada, é geralmente aceito na jurisdição específica.

**Considerações ao planejar e executar a auditoria (ver item 10)**

A10. A relevância de cada norma de auditoria deve ser cuidadosamente considerada. Mesmo quando somente um elemento específico da demonstração contábil é o objeto da auditoria, as normas de auditoria, como NBC TA 240, NBC TA 550 e NBC TA 570 são, em princípio, relevantes. Isso ocorre porque o elemento poderia apresentar distorções em decorrência de fraude, do efeito de transações com partes relacionadas ou da aplicação incorreta da base contábil de continuidade operacional segundo a estrutura de relatório financeiro aplicável.

A11. O item 11 da NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança requer que o auditor determine as pessoas apropriadas dentro da estrutura de governança da entidade com as quais deve se comunicar. A NBC TA 260 observa que, em alguns casos, todos os responsáveis pela governança estão envolvidos na administração da entidade, e a aplicação dos requisitos de comunicação são modificados para reconhecer essa posição (ver itens 10(b), 13, A1 (terceiro ponto), A2 e A8 da NBC TA 260). Quando o conjunto completo de demonstrações contábeis também é elaborado pela entidade, as pessoas responsáveis pela supervisão da elaboração dos quadros isolados da demonstração contábil ou do elemento podem não ser as mesmas responsáveis pela supervisão da elaboração do conjunto completo de demonstrações contábeis.

A12. Além disso, as normas de auditoria são escritas no contexto de auditoria de demonstrações contábeis e devem ser adaptadas conforme necessário nas circunstâncias quando aplicadas a auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos das demonstrações contábeis (ver item 2 da NBC TA 200). Por exemplo, as representações formais da administração sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis seriam substituídas por representações formais sobre a apresentação das demonstrações contábeis ou dos elementos de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

A13. Assuntos incluídos no relatório do auditor independente sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis podem ter implicações para a auditoria de quadros isolados da demonstração contábil ou do elemento da demonstração contábil (ver item 14). Ao planejar e executar a auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou do elemento específico das demonstrações contábeis juntamente com a auditoria do conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade, o auditor pode conseguir usar evidência de auditoria obtida como parte da auditoria do conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade na auditoria das demonstrações contábeis ou dos elementos. As normas de auditoria, contudo, requerem que o auditor planeje e execute a auditoria das demonstrações contábeis ou dos elementos para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para servir de base para sua opinião sobre as demonstrações contábeis ou sobre os elementos.

A14. Há uma inter-relação entre as demonstrações contábeis individuais que compreendem o conjunto completo de demonstrações contábeis e muitos dos elementos específicos dessas demonstrações contábeis, incluindo as respectivas divulgações. Dessa forma, ao examinar quadros isolados das demonstrações contábeis ou elementos específicos das demonstrações contábeis, o auditor pode não conseguir considerar as demonstrações contábeis ou os elementos isoladamente. Consequentemente, o auditor independente pode ter que realizar procedimentos relacionados com itens inter-relacionados para atingir o objetivo da auditoria.

A15. Além disso, a materialidade determinada para um quadro isolado das demonstrações contábeis ou um elemento específico das demonstrações contábeis pode ser inferior que a materialidade determinada para o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade. Isso afeta a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria e a avaliação de distorções não corrigidas.

**Formação de opinião e considerações sobre o relatório (ver itens 11 e 14)**

A16. O item 13(e) da NBC TA 700 requer que o auditor, ao formar uma opinião, avalie se as demonstrações contábeis fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações transmitidas nas demonstrações contábeis. No caso de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos dessas demonstrações, é importante que as demonstrações isoladas ou os elementos, considerando os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável, forneçam divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam as informações transmitidas nelas ou nos elementos, assim como o efeito de transações e eventos relevantes sobre tais informações.

A17. O Apêndice 2 contém exemplos de relatório do auditor independente sobre quadros isolados das demonstrações contábeis e sobre elementos específicos das demonstrações contábeis. Outros exemplos de relatório do auditor podem ser relevantes para relatórios emitidos sobre quadros isolados da demonstração contábil ou sobre elemento específico da demonstração contábil (ver, por exemplo, os apêndices das NBC TA 700, NBC TA 705, NBC TA 570, NBC TA 720 e NBC TA 706).

*Aplicação da NBC TA 700 para relatórios emitidos sobre quadros isolados da demonstração contábil ou sobre elemento específico da demonstração contábil*

A18. O item 11 desta norma explica que o auditor deve aplicar os requisitos da NBC TA 700, adaptados conforme necessário nas circunstâncias do trabalho, ao formar uma opinião e emitir o seu relatório sobre quadros isolados ou sobre elementos específicos das demonstrações contábeis. Ao fazer isso, o auditor também deve aplicar os requisitos de relatórios financeiros das outras normas, adaptados conforme necessário nas circunstâncias do trabalho e pode achar úteis as considerações tratadas nos itens A19 a A21 abaixo.

Continuidade operacional

A19. Dependendo da estrutura de relatório financeiro aplicável utilizada na elaboração dos quadros isolados das demonstrações contábeis ou dos elementos específicos das demonstrações contábeis, a descrição no relatório do auditor independente das responsabilidades da administração em relação à continuidade operacional pode precisar ser adaptada conforme necessário (ver itens 34(b) e A48 da NBC TA 700). A descrição no relatório do auditor independente das suas responsabilidades também pode precisar ser adaptada, conforme necessário, dependendo de como a NBC TA 570 se aplica nas circunstâncias do trabalho (ver item 39(b)(iv) da NBC TA 700).

Principais assuntos de auditoria

A20. O item 30 da NBC TA 700 requer que o auditor comunique os principais assuntos de auditoria de acordo com a NBC TA 701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente, para auditorias de conjuntos completos de demonstrações contábeis para fins gerais de entidades listadas. Para auditorias de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos das demonstrações contábeis, a NBC TA 701 somente se aplica quando a comunicação dos principais assuntos de auditoria é exigida por lei ou regulamento ou quando o auditor de outra forma decide comunicar os principais assuntos de auditoria. Quando os principais assuntos de auditoria são comunicados no relatório do auditor independente sobre quadros isolados das demonstrações contábeis ou sobre elementos específicos das demonstrações contábeis, a NBC TA 701 se aplica em sua totalidade (ver item 31 da NBC TA 700).

Outras informações

A21. A NBC TA 720 trata das responsabilidades do auditor em relação a outras informações. No contexto desta norma, relatórios que contêm ou acompanham os quadros isolados das demonstrações contábeis ou os elementos específicos das demonstrações contábeis – cujo propósito é fornecer aos proprietários (ou partes interessadas semelhantes) informações sobre assuntos apresentados nos quadros isolados das demonstrações contábeis ou nos elementos específicos das demonstrações contábeis – são considerados relatórios anuais para fins da NBC TA 720. Quando o auditor determina que a entidade planeja emitir esse tipo de relatório, os requisitos da NBC TA 720 se aplicam à auditoria dos quadros isolados das demonstrações contábeis ou dos elementos específicos das demonstrações contábeis.

Nome do sócio ou responsável técnico

A22. Os requisitos da NBC TA 700 para que o auditor inclua o nome do sócio ou responsável técnico no relatório do auditor independente também se aplicam a auditorias de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos das demonstrações contábeis.

*Emissão do relatório do auditor sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade e sobre quadros isolados das demonstrações contábeis ou sobre elementos específicos dessas demonstrações contábeis (ver item 14)*

Consideração das implicações de certos assuntos incluídos no relatório do auditor sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade para a auditoria de quadros isolados da demonstração contábil ou de elemento específico da demonstração contábil e para o relatório do auditor independente sobre esses quadros isolados ou elementos específicos

A23. O item 14 requer que o auditor considere as implicações, se houver, de certos assuntos incluídos no relatório do auditor independente sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade para a auditoria dos quadros isolados da demonstração contábil ou do elemento específico da demonstração contábil e para o relatório dos auditores independentes sobre eles. A consideração sobre se um assunto incluído no relatório do auditor independente sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis é relevante no contexto do trabalho para emitir relatório sobre quadros isolados das demonstrações contábeis ou sobre elementos específicos das demonstrações contábeis envolve julgamento profissional.

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

* + a natureza dos assuntos que estão descritos no relatório do auditor independente sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis e até que ponto eles se relacionam com o que está incluído nos quadros isolados das demonstrações contábeis ou nos elementos específicos das demonstrações contábeis;
  + a abrangência dos assuntos descritos no relatório do auditor independente sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis;
  + a natureza e extensão das diferenças entre as estruturas de relatório financeiro aplicáveis;
  + a extensão da diferença entre os períodos cobertos pelo conjunto completo de demonstrações contábeis em comparação com os períodos ou as datas dos quadros isolados das demonstrações contábeis ou dos elementos específicos das demonstrações contábeis;
  + o tempo decorrido desde a data do relatório do auditor independente sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis.

A25. Por exemplo, no caso em que há uma ressalva na opinião do auditor em relação às contas a receber no relatório do auditor independente sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis, e um quadro isolado da demonstração contábil inclui as contas a receber, ou um elemento específico da demonstração contábil refere-se às contas a receber, é provável que haja implicações para a auditoria. Por outro lado, se a ressalva na opinião do auditor sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis refere-se à classificação de dívida em longo prazo, é menos provável que haja implicações para a auditoria da demonstração do resultado, ou se o elemento específico da demonstração contábil referir-se às contas a receber.

A26. Os principais assuntos de auditoria que são comunicados no relatório do auditor independente sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis pode ter implicações para a auditoria dos quadros isolados da demonstração contábil ou do elemento específico da demonstração contábil. As informações incluídas na seção “Principais assuntos de auditoria” sobre como o assunto foi tratado na auditoria do conjunto completo de demonstrações contábeis podem ser úteis para o auditor determinar como tratar o assunto quando ele for relevante para a auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos das demonstrações contábeis.

Inclusão de referência ao relatório do auditor sobre o conjunto completo das demonstrações contábeis

A27. Mesmo quando certos assuntos incluídos no relatório do auditor independente sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis não têm implicações para a auditoria de quadros isolados da demonstração contábil ou do elemento da demonstração contábil ou para o relatório do auditor independente sobre eles, o auditor pode considerar apropriado referir-se ao assunto no parágrafo de outros assuntos no relatório de auditoria independente sobre o quadro isolado da demonstração contábil ou sobre o elemento específico da demonstração contábil (ver itens 10 e 11 da NBC TA 706). Por exemplo, o auditor pode considerar apropriado, no relatório do auditor independente sobre quadros isolados das demonstrações contábeis ou sobre elementos específicos das demonstrações contábeis, referir-se a seção de “Incerteza relevante relacionada com continuidade operacional” incluída no relatório do auditor independente sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis.

Opinião adversa ou abstenção de opinião no relatório do auditor independente sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade (ver item 15)

A28. No relatório do auditor independente sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade, a expressão de abstenção de opinião com relação aos resultados das operações e fluxos de caixa, quando relevante, e de opinião sem modificações com relação à posição patrimonial e financeira é permitida desde que a abstenção de opinião esteja sendo emitida somente sobre os resultados das operações e fluxos de caixa e não sobre as demonstrações contábeis como um todo (NBC TA 510, item A8, e NBC TA 705, item A16).

**Apêndice 1 (ver item A3)**

**Exemplos de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis:**

* contas a receber, provisão para créditos de liquidação duvidosa, estoques, provisão para benefícios de plano de previdência privada, valor registrado de ativos intangíveis identificados, ou o passivo por reclamações “incorridas, mas não reportadas” na carteira de seguros, incluindo as respectivas notas explicativas;
* demonstrativo de ativos e receita do plano de previdência privada administrados externamente, incluindo as respectivas notas explicativas;
* demonstrativo de ativos tangíveis líquidos, incluindo as respectivas notas explicativas;
* demonstrativo de desembolsos em relação a imóvel arrendado, incluindo as notas explicativas;
* demonstrativo de participação nos lucros ou bônus a empregados, incluindo as notas explicativas.

**Apêndice 2 (ver item A17)**

Exemplos de relatório do auditor independente sobre quadros isolados das demonstrações contábeis e sobre elementos específicos das demonstrações contábeis:

* **Exemplo 1**: Relatório do auditor independente sobre quadros isolados das demonstrações contábeis de entidade não listada elaborados de acordo com a estrutura conceitual de contabilidade para propósitos gerais (para fins deste exemplo, estrutura de apresentação adequada).
* **Exemplo 2**: Relatório do auditor independente sobre quadros isolados das demonstrações contábeis de entidade não listada elaborados de acordo com a estrutura conceitual de contabilidade para propósitos especiais (para fins deste exemplo, estrutura de apresentação adequada).
* **Exemplo 3**: Relatório do auditor independente sobre elemento específico das demonstrações contábeis de entidade listada elaborado de acordo com a estrutura conceitual de contabilidade para propósitos especiais (para fins deste exemplo, estrutura de conformidade).

**Exemplo 1: Relatório do auditor independente sobre quadros isolados das demonstrações contábeis de entidade não listada elaborados de acordo com a estrutura conceitual de contabilidade para propósitos gerais (para fins deste exemplo, estrutura de apresentação adequada).**

Para fins deste exemplo, são consideradas as seguintes circunstâncias:

* Auditoria do balanço patrimonial (ou seja, quadro isolado das demonstrações contábeis) de entidade não listada.
* O balanço patrimonial foi elaborado pela administração da entidade de acordo com os requisitos da estrutura de relatório financeiro na Jurisdição X relevantes para a elaboração de balanços patrimoniais.
* Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis na NBC TA 210.
* A estrutura de relatório financeiro aplicável é a estrutura de apresentação adequada elaborada para satisfazer as necessidades de informações financeiras comuns de ampla gama de usuários.
* O auditor determinou ser apropriado o uso da frase “apresenta adequadamente, em todos os aspectos relevantes” na opinião do auditor.
* As exigências éticas relevantes que se aplicam à auditoria compõem o Código de Ética Profissional do Contador e as normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.
* Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor concluiu que existe incerteza relevante em relação a eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da entidade de acordo com a NBC TA 570. A divulgação da incerteza relevante nos quadros isolados das demonstrações contábeis é adequada.
* O auditor não precisa, e de outra forma não decidiu, comunicar os principais assuntos de auditoria de acordo com a NBC TA 701 no contexto da auditoria do balanço patrimonial.
* O auditor determinou que não há outras informações (ou seja, os requisitos da NBC TA 720 não se aplicam).
* As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações contábeis não são aquelas responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis.

**RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE**

[Destinatário apropriado]

**Opinião**

Examinamos o balanço patrimonial da Companhia ABC (companhia) em 31 de dezembro de 20X1, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis (em conjunto “demonstração contábil”).

Em nossa opinião, a demonstração contábil acima referida apresenta adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da companhia em 31 de dezembro de 20X1 de acordo com os requisitos da estrutura de relatório financeiro na Jurisdição X relevantes para a elaboração dessa demonstração contábil.

**Base para opinião**

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir, intitulada “Responsabilidades do auditor pela auditoria da demonstração contábil”. Somos independentes em relação à companhia de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

**Incerteza relevante relacionada com a continuidade operacional**

Chamamos a atenção para a Nota Explicativa 6 à demonstração contábil, que indica que a companhia incorreu no prejuízo líquido de ZZZ mil durante o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 e, nessa data, o passivo circulante da companhia excedeu o total do ativo em YYY mil. Conforme apresentado na Nota Explicativa 6, esses eventos ou condições, juntamente com outros assuntos descritos na Nota Explicativa 6, indicam a existência de incerteza relevante que pode levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da companhia. Nossa opinião não está modificada em relação a esse assunto.

**Responsabilidades da administração e da governança pela demonstração contábil(1)**

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação da demonstração contábil de acordo com os requisitos da estrutura de relatório financeiro na Jurisdição X relevantes para a elaboração dessa demonstração contábil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração da demonstração contábil livre de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração da demonstração contábil, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de a companhia continuar operando e divulgando, conforme aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contábil na elaboração das demonstrações contábeis a não ser que a administração pretenda liquidar a companhia ou cessar suas operações, ou não tenha nenhuma alternativa realista para evitar o encerramento das operações.

Os responsáveis pela governança são aqueles com responsabilidade pela supervisão do processo de elaboração da demonstração contábil.

**Responsabilidades do auditor pela auditoria da demonstração contábil**

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que a demonstração contábil tomada em conjunto, está livre de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não a garantia de que a auditoria realizada de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria sempre detectam as eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, possam influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base na referida demonstração contábil.

Como parte da auditoria de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria, exercemos julgamento profissional, e mantemos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Além disso:

* + Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante na demonstração contábil, independentemente de se causada por fraude ou erro, planejamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos, bem como obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controles internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.
  + Obtemos entendimento dos controles internos relevantes para a auditoria para planejarmos procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias, mas não com o objetivo de expressarmos opinião sobre a eficácia dos controles internos da companhia.(2)
  + Avaliamos a adequação das políticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis, se houver, e respectivas divulgações feitas pela administração.
  + Concluímos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe incerteza relevante em relação a eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da companhia. Se concluirmos que existe incerteza relevante devemos chamar atenção em nosso relatório de auditoria para as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data de nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a companhia a não mais se manter em continuidade operacional.
  + Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo da demonstração contábil, inclusive as divulgações e se a demonstração contábil representa as correspondentes transações e os eventos de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança a respeito, entre outros aspectos, do alcance planejado, da época da auditoria e das constatações significativas de auditoria, inclusive as eventuais deficiências significativas nos controles internos que identificamos durante nossos trabalhos.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]

[Números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório]

[Assinatura do auditor independente]

(1) Em todos esses exemplos de relatório do auditor, os termos “administração” e “responsáveis pela governança” podem precisar ser substituídos por outros termos mais apropriados ao contexto da estrutura legal de determinada jurisdição.

(2) Essa sentença deve ser modificada, conforme adequado, nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria da demonstração contábil.

**Exemplo 2: Relatório do auditor independente sobre quadros isolados das demonstrações contábeis de entidade não listada elaborados de acordo com a estrutura conceitual de contabilidade para propósitos especiais (para fins deste exemplo, estrutura de apresentação adequada).**

Para fins deste exemplo, são consideradas as seguintes circunstâncias:

* Auditoria de demonstração de recebimentos e pagamentos (ou seja, quadro isolado das demonstrações contábeis) de entidade não listada.
* O relatório do auditor independente sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis não foi emitido.
* A demonstração contábil foi elaborada pela administração de acordo com a base contábil de recebimentos e pagamentos para responder à solicitação de informações sobre fluxo de caixa recebido de credor. A administração pode escolher a estrutura de relatórios financeiros.
* A estrutura de relatório financeiro aplicável é a estrutura de apresentação adequada elaborada para satisfazer as necessidades de informações financeiras de usuários específicos (a NBC TA 800 contém requisitos e orientações sobre a forma e o conteúdo das demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura conceitual para propósitos especiais).
* O auditor concluiu que uma opinião não modificada (ou seja, “limpa”) é adequada com base na evidência de auditoria obtida.
* O auditor determinou ser adequado o uso da frase “apresenta adequadamente, em todos os aspectos relevantes,” na opinião do auditor.
* As exigências éticas relevantes que se aplicam à auditoria compõem o Código de Ética Profissional do Contador e as normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.
* A distribuição do relatório do auditor independente não está restrita.
* Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza relevante em relação a eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da entidade de acordo com a NBC TA 570.
* O auditor não precisa, e de outra forma não decidiu, comunicar os principais assuntos de auditoria de acordo com a NBC TA 701 no contexto da auditoria da demonstração de recebimentos e pagamentos.
* O auditor determinou que não há outras informações (ou seja, os requisitos da NBC TA 720 não se aplicam).
* A administração é responsável pela elaboração da demonstração contábil e pela supervisão do processo de apresentação de relatórios financeiros para a elaboração dessa demonstração contábil.

**RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE**

[Destinatário apropriado]

**Opinião**

Examinamos a demonstração de recebimentos e pagamentos da Companhia ABC (companhia) para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis (em conjunto “demonstração contábil”).

Em nossa opinião, a demonstração contábil acima referida apresenta adequadamente, em todos os aspectos relevantes, os recebimentos e pagamentos da companhia para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 de acordo com a base contábil de recebimentos e pagamentos descrita na nota explicativa X.

**Base para opinião**

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades em conformidade com tais normas estão descritas na seção a seguir intitulada “Responsabilidades do auditor pela auditoria da demonstração contábil”. Somos independentes em relação à companhia de acordo com princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

**Ênfase – Base de elaboração da demonstração contábil**

Chamamos a atenção para a nota explicativa X à demonstração contábil, que descreve sua base de elaboração. A demonstração contábil foi elaborada para fornecer informações para o credor XYZ. Consequentemente, a demonstração contábil pode não ser adequada para outras finalidades. Nossa opinião não está modificada em relação a esse assunto.

**Responsabilidades da administração e da governança pela demonstração contábil(1)**

A administração é responsável pela elaboração e adequada apresentação da demonstração contábil de acordo com a base contábil de recebimentos e pagamentos descrita na nota explicativa X. Isso inclui determinar que a base contábil de recebimentos e pagamentos é uma base aceitável para a elaboração da demonstração contábil nas circunstâncias, assim como para os controles internos que a administração determinou serem necessários para permitir a elaboração da demonstração contábil livre de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração da demonstração contábil, a administração é responsável pela avaliação da capacidade da companhia continuar operando e divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contábil na elaboração da demonstração contábil a não ser que a administração pretenda liquidar a companhia ou cessar suas operações, ou não tenha nenhuma alternativa realista para evitar o encerramento das operações.

**Responsabilidades do auditor pela auditoria da demonstração contábil**

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que a demonstração contábil tomada em conjunto está livre de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro, e emitir relatório de auditoria contendo nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não a garantia de que uma auditoria realizada de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria sempre detecta as eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, possam influenciar, dentro de uma perspectiva razoável, as decisões econômicas dos usuários tomadas com base na referida demonstração contábil.

Como parte da auditoria de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria, exercemos julgamento profissional, e mantemos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Além disso:

* + Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante na demonstração contábil, independentemente se causada por fraude ou erro, planejamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos, bem como obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controles internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.
  + Obtemos entendimento dos controles internos relevantes para a auditoria para planejarmos procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias, mas não com o objetivo de expressarmos opinião sobre a eficácia dos controles internos da companhia.(2)
  + Concluímos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe incerteza relevante em relação a eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da companhia. Se concluirmos que existe incerteza relevante, devemos chamar atenção em nosso relatório de auditoria para as respectivas divulgações nas demonstrações contábeis ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data de nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a companhia a não mais se manter em continuidade operacional.
  + Avaliamos a adequação das políticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis, se houver, e das respectivas divulgações feitas pela administração.
  + Avaliamos a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo da demonstração contábil, inclusive as divulgações e se a demonstração contábil representa as correspondentes transações e os eventos de maneira compatível com o objetivo de apresentação adequada.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança a respeito, entre outros aspectos, do alcance planejado, da época da auditoria e das constatações significativas de auditoria, inclusive as eventuais deficiências significativas nos controles internos que identificamos durante nossos trabalhos.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]

[Números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório]

[Assinatura do auditor independente]

(1) Em todos esses exemplos de relatório do auditor, os termos “administração” e “responsáveis pela governança” podem precisar ser substituídos por outros termos mais apropriados ao contexto da estrutura legal de determinada jurisdição.

(2) Essa sentença deve ser modificada, conforme adequado, nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria da demonstração contábil.

**Exemplo 3: Relatório do auditor independente sobre elemento específico das demonstrações contábeis de entidade listada elaborado de acordo com a estrutura conceitual de contabilidade para propósitos especiais (para fins deste exemplo, estrutura de conformidade).**

Para fins deste exemplo, são consideradas as seguintes circunstâncias:

* Auditoria do demonstrativo de contas a receber (ou seja, elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis).
* A informação contábil foi elaborada pela administração da entidade de acordo com as disposições para a elaboração de relatórios financeiros estabelecidas por agência reguladora para cumprir os requisitos da referida agência reguladora. A administração não pode escolher a estrutura de relatórios financeiros.
* A estrutura de relatório financeiro aplicável é a estrutura de conformidade elaborada para satisfazer as necessidades de informações financeiras de usuários específicos (a NBC TA 800 contém requisitos e orientações sobre a forma e o conteúdo das demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura conceitual para propósitos especiais).
* Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis na NBC TA 210.
* O auditor concluiu que uma opinião não modificada (ou seja, “limpa”) é adequada com base na evidência de auditoria obtida.
* As exigências éticas relevantes que se aplicam à auditoria compõem o Código de Ética Profissional do Contador e as normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.
* A distribuição do relatório do auditor independente é restrita.
* Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza relevante em relação a eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da entidade de acordo com a NBC TA 570.
* O auditor não precisa, e de outra forma não decidiu, comunicar os principais assuntos de auditoria de acordo com a NBC TA 701 no contexto da auditoria do demonstrativo de contas a receber.
* O auditor determinou que não há outras informações (ou seja, os requisitos da NBC TA 720 não se aplicam).
* As pessoas responsáveis pela supervisão da demonstração contábil não são aquelas responsáveis pela elaboração da demonstração contábil.

**RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTES**

[Aos acionistas da Companhia ABC ou destinatário apropriado]

**Opinião**

Examinamos o demonstrativo de contas a receber da Companhia ABC (companhia) para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 (demonstrativo).

Em nossa opinião, as informações financeiras no demonstrativo da companhia em 31 de dezembro de 20X1 foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com [descrever as disposições para elaboração de relatórios financeiros estabelecidas pela agência reguladora].

**Base para opinião**

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades em conformidade com tais normas estão descritas na seção a seguir intitulada “Responsabilidades do auditor pela auditoria do demonstrativo”. Somos independentes em relação à companhia de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

**Ênfase – Base de elaboração do demonstrativo e restrição sobre distribuição**

Chamamos a atenção para a nota explicativa X ao demonstrativo, que descreve sua base de elaboração. O demonstrativo foi elaborado para auxiliar a companhia a cumprir os requisitos da agência reguladora DEF. Consequentemente, o demonstrativo pode não ser adequado para outras finalidades. Nosso relatório destina-se exclusivamente para a utilização e informação da companhia e para a agência reguladora DEF e não deve ser distribuído ou utilizado por outras partes além da companhia ou da agência reguladora DEF. Nossa opinião não está modificada em relação a esse assunto.

**Responsabilidades da administração e da governança pelo demonstrativo(1)**

A administração da companhia é responsável pela elaboração do demonstrativo de acordo com [descrever as disposições para elaboração de relatórios financeiros estabelecidas pela agência reguladora], e pelos controles internos que ela determinou serem necessários para permitir a sua elaboração livre de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Na elaboração do demonstrativo, a administração é responsável pela avaliação da capacidade de a companhia continuar operando e divulgando, quando aplicável, os assuntos relacionados com a sua continuidade operacional e o uso dessa base contábil na elaboração do demonstrativo, a não ser que a administração pretenda liquidar a companhia ou cessar suas operações, ou não tenha nenhuma alternativa realista para evitar o encerramento das operações.

Os responsáveis pela governança são aqueles com responsabilidade pela supervisão do processo de elaboração das demonstrações contábeis.

**Responsabilidades do auditor pela auditoria do demonstrativo**

Nossos objetivos são obter segurança razoável de que o demonstrativo está livre de distorção relevante, independentemente de se causada por fraude ou erro, e emitir um relatório de auditoria contendo a nossa opinião. Segurança razoável é um alto nível de segurança, mas não a garantia de que uma auditoria conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria sempre detecta as eventuais distorções relevantes existentes. As distorções podem ser decorrentes de fraude ou erro e são consideradas relevantes quando, individualmente ou em conjunto, possam influenciar, dentro da perspectiva razoável, as decisões econômicas de usuários tomadas com base no referido demonstrativo.

Como parte da auditoria de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria, exercemos julgamento profissional, e mantemos ceticismo profissional ao longo da auditoria. Além disso:

* + Identificamos e avaliamos os riscos de distorção relevante no demonstrativo, independentemente de se causada por fraude ou erro, planejamos e executamos procedimentos de auditoria em resposta a tais riscos, bem como obtemos evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião. O risco de não detecção de distorção relevante resultante de fraude é maior do que o proveniente de erro, já que a fraude pode envolver o ato de burlar os controles internos, conluio, falsificação, omissão ou representações falsas intencionais.
    - Obtemos entendimento dos controles internos relevantes para a auditoria para planejarmos procedimentos de auditoria apropriados nas circunstâncias, mas não com o objetivo de expressarmos opinião sobre a eficácia dos controles internos da companhia.(2)
      * Concluímos sobre a adequação do uso, pela administração, da base contábil de continuidade operacional e, com base nas evidências de auditoria obtidas, se existe incerteza relevante em relação a eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa em relação à capacidade de continuidade operacional da companhia. Se concluirmos que existe incerteza relevante, devemos chamar atenção em nosso relatório de auditoria para as respectivas divulgações no demonstrativo ou incluir modificação em nossa opinião, se as divulgações forem inadequadas. Nossas conclusões estão fundamentadas nas evidências de auditoria obtidas até a data de nosso relatório. Todavia, eventos ou condições futuras podem levar a companhia a não mais se manter em continuidade operacional.
        + Avaliamos a adequação das políticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis, se houver, e das respectivas divulgações feitas pela administração.

Comunicamo-nos com os responsáveis pela governança a respeito, entre outros aspectos, do alcance planejado, da época da auditoria e das constatações significativas de auditoria, inclusive as eventuais deficiências significativas nos controles internos que identificamos durante nossos trabalhos.

Fornecemos também aos responsáveis pela governança declaração de que cumprimos com as exigências éticas relevantes, incluindo os requisitos aplicáveis de independência e comunicamos todos os eventuais relacionamentos ou assuntos que poderiam afetar consideravelmente nossa independência, incluindo, quando aplicável, as respectivas salvaguardas.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório) e data do relatório do auditor independente]

[Nome do auditor independente (pessoa física ou jurídica)]

[Nome do profissional (sócio ou responsável técnico, no caso de o auditor ser pessoa jurídica)]

[Números de registro no CRC da firma de auditoria e do profissional que assina o relatório]

[Assinatura do auditor independente]

(1) Em todos esses exemplos de relatório do auditor, os termos “administração” e “responsáveis pela governança” podem precisar ser substituídos por outros termos mais apropriados ao contexto da estrutura legal de determinada jurisdição.

(2) Essa sentença deve ser modificada, conforme adequado, nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos em conjunto com a auditoria do demonstrativo.