

NBC TA 570 - APROVAÇÃO

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.226, de 04.12.2009

Aprova a NBC TA 570 – Continuidade Operacional.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

CONSIDERANDO a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

CONSIDERANDO que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

CONSIDERANDO que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

CONSIDERANDO que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

RESOLVE:

Art. 1º. Aprovar a NBC TA 570 – “Continuidade Operacional”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 570.

Art. 2º. Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º. de janeiro de 2010.

Art. 3º. Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º. de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora **Maria Clara Cavalcante Bugarim**
Presidente

Ata CFC nº. 931

**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
NBC TA 570 – CONTINUIDADE OPERACIONAL**

Índice	Item
INTRODUÇÃO	
Alcance	1
Pressuposto de continuidade operacional	2
Responsabilidade pela avaliação da capacidade da entidade de manter sua continuidade operacional	3 –
7	
Data de vigência	8
OBJETIVO	9
REQUISITOS	
Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas	10 – 11
Revisão da avaliação da administração	12 – 14
Período posterior à avaliação elaborada pela administração	15
Procedimentos adicionais de auditoria quando são identificados eventos ou condições	16
Conclusão e relatório de auditoria	17
Uso apropriado do pressuposto de continuidade operacional, porém com a existência de incerteza significativa	18
– 20	
Uso inapropriado do pressuposto de continuidade operacional	21
Relutância da administração em elaborar ou estender sua avaliação	22
Comunicação com os responsáveis pela governança	23
Atraso significativo na aprovação das demonstrações contábeis	24

APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS

Pressuposto de continuidade operacional	A1
Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas	A2 – A6
Revisão da avaliação da administração	A7 – A12
Período posterior à avaliação elaborada pela administração A14	A13 –
Procedimentos adicionais de auditoria quando são identificados eventos ou condições A15 – A18	
Conclusão e relatório de auditoria	A19
Uso apropriado do pressuposto de continuidade operacional, porém com a existência de incerteza significativa A20 – A24	
Uso inapropriado do pressuposto de continuidade operacional A25 – A26	
Relutância da administração em elaborar ou estender sua avaliação	A27

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. Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente, na auditoria de demonstrações contábeis, em relação ao uso do pressuposto de continuidade operacional, pela administração, na elaboração das demonstrações contábeis.

Pressuposto de continuidade operacional

2. De acordo com o pressuposto de continuidade operacional, a entidade é vista como continuando em operação em futuro previsível. As demonstrações contábeis, para fins gerais, são elaboradas com base na continuidade operacional, a menos que a administração pretenda liquidar a entidade ou interromper as operações, ou não tenha nenhuma alternativa realista além dessas. As demonstrações contábeis para propósitos especiais podem ou não ser elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro para a qual o pressuposto de continuidade operacional é relevante (por exemplo, o pressuposto de continuidade operacional não é relevante para algumas demonstrações contábeis elaboradas para fins fiscais em algumas circunstâncias). Quando o uso do pressuposto de continuidade operacional é apropriado, ativos e passivos são

registrados considerando que a entidade será capaz de realizar seus ativos e liquidar seus passivos no curso normal dos negócios (ver item A1).

Responsabilidade pela avaliação da capacidade da entidade de manter sua continuidade operacional

3. Algumas estruturas de relatórios financeiros contêm uma exigência explícita para que a administração faça uma avaliação específica da capacidade de continuidade operacional, e normas referentes a assuntos a serem considerados e divulgações a serem feitas em relação à continuidade operacional. Por exemplo, a NBC T 19.27 – Apresentação das Demonstrações Contábeis exige que a administração faça uma avaliação da capacidade de continuidade da entidade. As exigências detalhadas sobre a responsabilidade da administração de avaliar a capacidade de continuidade da entidade e as correspondentes divulgações às demonstrações contábeis também podem ser definidas em lei ou regulamento.
4. Em outras estruturas de relatórios financeiros pode não haver exigência explícita para que a administração faça uma avaliação específica da capacidade de continuidade operacional. Porém, considerando que o pressuposto de continuidade operacional é um princípio fundamental na elaboração de demonstrações contábeis conforme discutido no item 2, a elaboração das demonstrações contábeis requer que administração avalie a capacidade de continuidade operacional da entidade mesmo se a estrutura de relatório financeiro não incluir uma exigência explícita para isso.
5. A avaliação, pela administração, da capacidade de continuidade operacional, envolve exercer um julgamento, em determinado momento, sobre resultados futuros inerentemente incertos de eventos ou condições. Os seguintes fatores são relevantes para esse julgamento:
 - o grau de incerteza associado ao resultado de um evento ou condição aumenta significativamente quanto mais distante no futuro ocorrer o evento ou condição, ou o correspondente resultado. Por essa razão, a muitas das estruturas de relatórios financeiros que exigem uma avaliação explícita da administração, específica para qual período a administração deve levar em consideração todas as informações disponíveis;
 - o tamanho e a complexidade da entidade, a natureza e a condição de seu negócio e o grau em que ela é afetada por fatores externos afetam o julgamento em relação ao resultado de eventos ou condições;
 - qualquer julgamento sobre o futuro é baseado em informações disponíveis na época em que o julgamento é feito. Eventos subsequentes podem produzir resultados inconsistentes com julgamentos que eram razoáveis na época em que foram feitos.

Responsabilidade do auditor

6. A responsabilidade do auditor é obter evidência de auditoria suficiente sobre a adequação do uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis e

expressar uma conclusão sobre se existe incerteza significativa sobre a capacidade de continuidade operacional. Essa responsabilidade existe mesmo se a estrutura de relatório financeiro usada na elaboração das demonstrações contábeis não incluir uma exigência explícita para que a administração faça uma avaliação específica da capacidade de continuidade operacional.

7. Entretanto, conforme descrito na NBC TA 200, os efeitos potenciais de limitações inerentes à capacidade do auditor em detectar distorções relevantes são maiores para eventos ou condições futuras que podem levar a entidade a interromper a continuidade de suas operações. O auditor não pode prever esses eventos ou condições futuras. Conseqüentemente, a ausência de qualquer referência à incerteza de continuidade operacional, no relatório do auditor independente, não pode ser considerada uma garantia da capacidade de continuidade operacional.

Data de vigência

8. Esta Norma é aplicável a auditoria de demonstrações contábeis para períodos iniciados em ou após 1º. de janeiro 2010.

Objetivo

9. Os objetivos do auditor são:
 - (a) obter evidência de auditoria suficiente sobre a adequação do uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional na elaboração das demonstrações contábeis;
 - (b) concluir, baseado na evidência de auditoria obtida, sobre a existência de incerteza significativa em relação a eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional; e
 - (c) determinar as implicações para o relatório do auditor independente.

Requisitos

Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas

10. Na execução de procedimentos de avaliação de risco, conforme exigidos pela NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente, item 5, o auditor deve verificar se há eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade. Ao fazê-lo, o auditor deve determinar se a administração já realizou uma avaliação preliminar da capacidade de continuidade operacional, e (ver itens A2 a A5):
 - (a) se essa avaliação foi realizada, o auditor deve revisar e discutir a avaliação com a administração e determinar se a administração identificou eventos ou condições que, individual ou coletivamente, podem levantar

- dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional e, em caso afirmativo, os planos da administração para tratá-los; ou
- (b) se essa avaliação ainda não foi realizada, o auditor deve discutir com a administração qual a base para o uso do pressuposto de continuidade operacional, e indagar a administração sobre a existência de eventos ou condições que, individual ou coletivamente, possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional.

11. O auditor deve permanecer atento, durante toda a auditoria, à evidência de eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional (ver item A6).

Revisão da avaliação da administração

12. O auditor deve revisar a avaliação da administração sobre a capacidade de continuidade operacional (ver A7 a A9 e A11 e A12).
13. Ao revisar a avaliação da administração sobre a capacidade de continuidade operacional, o auditor deve cobrir o mesmo período utilizado pela administração para fazer sua avaliação, conforme exigido pela estrutura de relatório financeiro, por legislação ou regulamentação específica, caso esta determine um período mais longo. Se a avaliação elaborada pela administração, sobre a capacidade de continuidade operacional, cobrir menos de doze meses, a partir da data das demonstrações contábeis, conforme definido na NBC TA 560 – Eventos Subsequentes, item 5(a), o auditor deve solicitar que a administração estenda o período de avaliação para pelo menos doze meses, a partir daquela data (ver itens A10 a A12).
14. Ao revisar a avaliação da administração, o auditor deve verificar se essa avaliação inclui todas as informações relevantes que o auditor tomou conhecimento como resultado da auditoria.

Período posterior à avaliação elaborada pela administração

15. O auditor deve indagar à administração sobre seu conhecimento de eventos ou condições posteriores ao período em que foi elaborada a avaliação da administração relacionada com dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional (ver itens A13 e A14).

Procedimentos adicionais de auditoria quando são identificados eventos ou condições

16. Se forem identificados eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para determinar se existe ou não incerteza significativa, por meio de procedimentos adicionais de auditoria, incluindo a consideração de fatores atenuantes. Esses procedimentos devem incluir (ver item A15):

- (a) no caso em que a administração ainda não realizou uma avaliação da capacidade de continuidade operacional, solicitar que a administração faça essa avaliação;
- (b) avaliar os planos da administração para ações futuras em relação à avaliação da continuidade operacional, se é provável que o resultado dessas ações melhore a situação e se os planos da administração são viáveis nessas circunstâncias (ver item A16);
- (c) no caso em que a entidade preparou uma previsão de fluxo de caixa e a análise da previsão é um fator significativo na verificação do desfecho de eventos ou condições na avaliação dos planos da administração para a ação futura (ver itens A17 e A18):
 - (i) avaliar a confiabilidade dos dados de suporte gerados para elaborar a previsão; e
 - (ii) determinar se há suporte adequado para as premissas utilizadas na previsão;
- (d) verificar se algum fato ou informação adicional foi disponibilizado desde a data em que a administração fez sua avaliação;
- (e) solicitar representações formais da administração ou, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, com relação a seus planos para ação futura e a viabilidade desses planos.

Conclusão e relatório de auditoria

17. Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor deve expressar uma conclusão se, no seu julgamento, existe incerteza significativa sobre a capacidade de continuidade operacional relacionada a eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa sobre essa capacidade de continuidade operacional. Uma incerteza significativa existe quando a magnitude potencial de seu impacto e a probabilidade de sua ocorrência são tais que, no julgamento do auditor independente, a adequada divulgação da natureza e das implicações da incerteza é necessária para:
- (a) no caso em que seja aplicável uma estrutura de relatório financeiro para apresentação adequada das demonstrações contábeis; ou
 - (b) no caso de uma estrutura de conformidade (*compliance*), para que as demonstrações contábeis não sejam enganosas (ver item A19).

Uso apropriado do pressuposto de continuidade operacional, porém com a existência de incerteza significativa

18. Quando o auditor independente conclui que o uso do pressuposto de continuidade operacional é apropriado nas circunstâncias, porém existe incerteza significativa, ele deve determinar se as demonstrações contábeis:
- (a) descrevem adequadamente os principais eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional e os planos da administração para tratar desses eventos ou condições; e
 - (b) divulgar claramente que existe incerteza significativa relacionada a eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à

capacidade de continuidade operacional e, portanto, que pode não ser capaz de realizar seus ativos e saldar seus passivos no curso normal do negócio (ver item A20).

19. Se for feita divulgação adequada nas demonstrações contábeis, o auditor deve expressar uma opinião sem ressalvas e incluir um parágrafo de ênfase em seu relatório para:
 - (a) destacar a existência de incerteza significativa relacionada ao evento ou à condição que pode levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional; e
 - (b) chamar a atenção para a nota explicativa às demonstrações contábeis que divulga os assuntos especificados no item 18. (Ver NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente) (ver também itens A21 e A22).
20. Se não for feita divulgação adequada nas demonstrações contábeis, o auditor deve expressar uma opinião com ressalva ou adversa, conforme apropriado, de acordo com a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente. O auditor deve declarar, no seu relatório de auditoria independente, que há uma incerteza significativa que pode levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade (ver itens A23 e A24).

Uso inapropriado do pressuposto de continuidade operacional

21. Se as demonstrações contábeis foram elaboradas no pressuposto de continuidade operacional, mas no julgamento do auditor, a utilização desse pressuposto pela administração nas demonstrações contábeis é inapropriada, ele deve expressar opinião adversa (ver itens A25 e A26).

Relutância da administração em elaborar ou estender sua avaliação

22. Se houver relutância da administração em elaborar ou estender sua avaliação, quando solicitada pelo auditor, o auditor deve considerar as implicações no seu relatório de auditoria independente (ver item A27).

Comunicação com os responsáveis pela governança

23. A menos que todos os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade, o auditor deve comunicar a esses responsáveis os eventos ou condições identificados que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional. Essa comunicação com os responsáveis pela governança deve incluir o seguinte:
 - (a) se os eventos ou condições constituem incerteza significativa;
 - (b) se o uso do pressuposto de continuidade operacional é apropriado na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis; e
 - (c) a adequação da respectiva divulgação nas demonstrações contábeis.

Atraso significativo na aprovação das demonstrações contábeis

24. Se houver atraso significativo na aprovação das demonstrações contábeis pela administração ou pelos responsáveis pela governança após a data-base das demonstrações contábeis, o auditor deve indagar as razões do atraso. Se o auditor acredita que o atraso pode estar relacionado a eventos ou condições relacionados com a avaliação da continuidade operacional, o auditor deve executar procedimentos adicionais de auditoria necessários, conforme descrito no item 16, bem como considerar o efeito na sua conclusão sobre a existência de incerteza significativa, conforme descrito no item 17.

Aplicação e outros materiais explicativos

Pressuposto de continuidade operacional (ver item 2)

Considerações específicas de entidade do setor público

- A1. O uso pela administração do pressuposto de continuidade operacional é também relevante para entidade do setor público. Podem surgir riscos à continuidade operacional, em situações onde entidade do setor público opera com fins lucrativos e o suporte do governo pode ser reduzido ou retirado ou, ainda, no caso de privatização. Eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de uma entidade de continuar os negócios no setor público podem incluir situações em que a entidade do setor público não possui recursos para sua continuidade ou quando são tomadas decisões políticas que afetam os serviços prestados pela entidade do setor público.

Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas

Eventos ou condições que podem levantar dúvida quanto ao pressuposto de continuidade operacional (ver item 10)

- A2. Seguem exemplos de eventos ou condições que, individual ou coletivamente, podem levantar dúvida significativa quanto ao pressuposto de continuidade operacional. Esta listagem não inclui todos os eventos e condições e a existência de um ou mais itens nem sempre significa que existe incerteza significativa.

Financeiro

- patrimônio líquido negativo (passivo a descoberto);
- empréstimos com prazo fixo, próximos do vencimento, sem previsões realistas de renovação ou liquidação; ou utilização excessiva de empréstimos de curto prazo para financiar ativos de longo prazo;
- indicações de retirada de suporte financeiro por credores;
- fluxos de caixa operacionais negativos indicados por demonstrações contábeis históricas ou prospectivas;
- principais índices financeiros adversos;
- prejuízos operacionais significativos ou deterioração significativa do valor dos ativos usados para gerar fluxos de caixa;
- atraso ou suspensão de dividendos;

- incapacidade de pagar credores nas datas de vencimento;
- incapacidade de cumprir com os termos contratuais de empréstimo;
- mudança nas condições de pagamento a fornecedores, de compras a prazo para pagamento à vista;
- incapacidade de obter financiamento para o desenvolvimento de novos produtos essenciais ou outros investimentos essenciais.

Operacional

- intenções da administração de liquidar a entidade ou interromper as operações;
- perda de pessoal chave da administração sem reposição;
- perda de mercado importante, clientes importantes, franquia, licença, ou principais fornecedores;
- dificuldades na manutenção de mão-de-obra;
- falta de suprimentos importantes;
- surgimento de concorrente altamente competitivo.

Outros

- descumprimento de exigências de capital, incluindo outras exigências legais;
- processos legais ou regulatórios pendentes contra a entidade que podem, no caso de perda, resultar em indenização que a entidade provavelmente não terá capacidade de saldar;
- mudanças de legislação, regulamentação ou política governamental, que supostamente afetam a entidade de maneira adversa;
- catástrofe não segurada ou segurada por valor inferior, quando de sua ocorrência.

A importância desses eventos ou condições pode frequentemente ser atenuada por outros fatores. Por exemplo, o efeito da incapacidade de uma entidade de liquidar seus débitos pode ser compensado pelos planos da administração em manter fluxos de caixa adequados por meios alternativos, como alienação de ativos, renegociação de empréstimos, ou obtenção de capital adicional. Da mesma forma, a perda de fornecedor importante pode ser atenuada pela disponibilidade de fonte de suprimento alternativa adequada.

- A3. Os procedimentos de avaliação de risco exigidos pelo item 10 auxiliam o auditor a determinar se há probabilidade do uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional, ser um assunto ou uma questão importante, e seu impacto, sobre o planejamento da auditoria. Esses procedimentos também propiciam mais discussões em momentos oportunos com a administração, incluindo uma discussão dos planos da administração e a sua decisão sobre quaisquer assuntos identificados relacionados à continuidade operacional.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte

- A4. O tamanho de uma entidade pode afetar sua capacidade de enfrentar condições adversas. Entidades de pequeno porte podem ser capazes de responder rapidamente para aproveitar oportunidades, mas podem não ter recursos suficientes para sustentar as operações.
- A5. Condições de especial importância para entidade de pequeno porte incluem o risco de bancos e outros financiadores interromperem o suporte à entidade, bem como a possível perda do seu principal fornecedor, de cliente importante, de empregado-chave, ou do direito de operar por licença, franquia ou outro acordo legal.

Alerta permanente durante toda a auditoria a evidências de eventos ou condições (ver item 11)

- A6. A NBC TA 315, item 31, exige que o auditor revise sua avaliação de risco e modifique os procedimentos de auditoria planejados quando, no decurso dos trabalhos, for obtida evidência adicional de auditoria, que afete a avaliação de risco do auditor. Se após o auditor concluir sobre sua avaliação de risco forem identificados eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional, além de realizar os procedimentos especificados no item 16, o auditor talvez tenha que rever sua avaliação de risco de distorção relevante. A existência desses eventos ou condições também pode afetar a natureza, época, e extensão dos procedimentos adicionais do auditor em resposta aos riscos avaliados. A NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados estabelece exigências e orienta sobre esse assunto.

Revisão da avaliação da administração

Avaliação e análise da administração e revisão do auditor independente (ver item 12)

- A7. A avaliação elaborada pela administração, sobre a capacidade de continuidade operacional, é parte fundamental na avaliação do auditor sobre o uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional.
- A8. Não é responsabilidade do auditor corrigir a falta de análise da administração. Em algumas circunstâncias, contudo, a falta de análise detalhada da administração, para suportar sua avaliação, pode impossibilitar o auditor de concluir se o uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional é apropriado às circunstâncias. Por exemplo, quando houver histórico de operações rentáveis e acesso a recursos financeiros, a administração poderia elaborar sua avaliação de forma pouco detalhada. Nesse caso, a avaliação do auditor sobre a adequação da avaliação da administração pode ser feita sem a realização de procedimentos de avaliação detalhados se os outros procedimentos de auditoria executados são suficientes para permitir que o auditor conclua se o uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional na elaboração das demonstrações contábeis é apropriado às circunstâncias.

- A9. Em outras circunstâncias, a revisão da avaliação da administração sobre a capacidade de continuidade operacional, conforme exigido pelo item 12, pode incluir uma avaliação do processo que ela utilizou para fazer sua avaliação, as premissas sobre as quais ela se baseia e os seus planos para ação futura e se esses planos são viáveis às circunstâncias.

Período da avaliação da administração (ver item 13)

- A10. Muitas das estruturas de relatórios financeiros, que exigem uma avaliação explícita da administração, especificam para qual período a administração deve levar em consideração todas as informações disponíveis. Por exemplo, no Brasil esse período é definido em pelo menos, mas não limitado a, doze meses da data do balanço.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte (ver itens 12 e 13)

- A11. Em muitos casos, a administração de entidade de pequeno porte pode não ter elaborado uma avaliação detalhada da capacidade de continuidade operacional, mas, em vez disso, pode basear-se no profundo conhecimento do negócio e expectativas futuras previstas. Entretanto, de acordo com as exigências desta Norma, o auditor precisa revisar a avaliação da administração sobre a capacidade de continuidade operacional. Para entidade de pequeno porte, pode ser apropriado discutir com a administração sobre os financiamentos de médio e longo prazos da entidade, desde que os argumentos da administração possam ser corroborados por evidência documental suficiente e não sejam inconsistentes com o entendimento do auditor sobre a entidade. Portanto, a exigência no item 13 para que o auditor solicite à administração a extensão da sua avaliação pode, por exemplo, ser resolvida mediante discussão, indagação e inspeção de documentação-suporte de, por exemplo, pedidos recebidos para fornecimento futuro, avaliando-se sua viabilidade ou de outra forma comprovada.
- A12. O suporte contínuo de sócios-diretores de entidade de pequeno porte é com frequência importante para garantir a capacidade de continuidade operacional. Quando uma entidade de pequeno porte é em grande parte financiada por um empréstimo do sócio-diretor, pode ser importante que esses recursos não sejam retirados. Por exemplo, a continuidade de uma entidade de pequeno porte em dificuldades financeiras pode depender do aval do sócio-diretor em favor de bancos ou outros credores, ou do sócio-diretor garantir com seus bens pessoais um empréstimo à entidade. Nessas circunstâncias, o auditor pode obter evidência documental apropriada da subordinação do empréstimo do sócio-diretor ou da garantia. Quando a entidade é dependente de suporte adicional do sócio-diretor, o auditor pode avaliar sua capacidade em cumprir a obrigação especificada em contrato. Além disso, o auditor pode solicitar uma confirmação por escrito dos termos e condições relacionados a esse suporte e da intenção ou do entendimento do sócio-diretor.

Período posterior à avaliação pela administração (ver item 15)

- A13. Conforme exigido pelo item 11, o auditor deve permanecer atento à possibilidade de haver eventos conhecidos, programados ou não, ou condições que ocorrerão posteriormente ao período de avaliação usado pela administração que podem levantar dúvidas sobre a adequação do uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional na elaboração das demonstrações contábeis. Considerando que o grau de incerteza associada ao desfecho de um evento ou uma condição aumenta quanto mais adiante ou distante, no futuro, ocorrer o evento ou a condição, para avaliar esses eventos ou condições, o auditor precisa considerar se as indicações de problemas de continuidade operacional são significativas antes de tomar ações adicionais. Se forem identificados tais eventos ou condições, o auditor independente pode ter que solicitar que a administração avalie o impacto potencial do evento ou da condição na sua avaliação sobre a capacidade de continuidade operacional. Nessas circunstâncias, os procedimentos no item 16 são aplicáveis.
- A14. Além de indagações à administração, o auditor não tem a responsabilidade de aplicar nenhum outro procedimento de auditoria para identificar eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional além do período avaliado pela administração que, conforme discutido no item 13, seria de pelo menos doze meses a partir da data das demonstrações contábeis.

Procedimentos adicionais de auditoria quando são identificados eventos ou condições (ver item 16)

- A15. Procedimentos de auditoria que são relevantes para o cumprimento da exigência contida no item 16 podem incluir o seguinte:
- análise e discussão do fluxo de caixa, lucro e outras previsões relevantes com a administração;
 - análise e discussão das últimas demonstrações contábeis intermediárias disponíveis da entidade;
 - leitura dos termos contratuais de debêntures e de empréstimos, considerando se houve alguma violação;
 - leitura das atas das reuniões de acionistas, dos responsáveis pela governança e de comitês relevantes, como referência para identificar a existência de dificuldades financeiras;
 - indagação dos consultores legais da entidade sobre a existência de litígios e processos e se a avaliação da administração sobre os resultados desses processos é razoável e se as implicações financeiras foram adequadamente estimadas;
 - confirmação da existência, legalidade e exequibilidade de acordos com partes relacionadas e terceiros para fornecimento ou manutenção de suporte financeiro, e avaliação da capacidade financeira dessas partes de fornecer recursos adicionais;
 - avaliação dos planos da entidade para lidar com os pedidos de clientes não atendidos;

- execução de procedimentos de auditoria em relação aos eventos subsequentes para identificar aqueles que reduzem ou de outra forma afetam a capacidade de continuidade operacional;
- confirmação da existência, dos termos e da adequação de linhas de empréstimo;
- obtenção e revisão de relatórios de ações regulatórias;
- determinar a adequação de suporte para qualquer plano de venda de ativos.

Avaliação dos planos da administração para ações futuras (ver item 16(b))

A16. A avaliação dos planos da administração para ações futuras pode incluir a indagação à administração quanto aos seus planos para ações futuras, incluindo, por exemplo, seus planos para liquidar ativos, tomar empréstimo ou reestruturar dívidas, reduzir ou postergar gastos ou aumentar capital.

Período da avaliação da administração (ver 16(c))

A17. Além dos procedimentos exigidos no item 16(c), o auditor pode comparar:

- as informações financeiras prospectivas elaboradas em períodos anteriores recentes (previsões) com os correspondentes resultados reais histórico; e
- as informações financeiras prospectivas para o período atual (orçamento, por exemplo) com os resultados obtidos até o momento.

A18. Quando os pressupostos da administração incluem o suporte contínuo de terceiros, seja mediante subordinação de empréstimo, compromissos de manutenção ou fornecimento de recursos adicionais, ou garantias, e esse suporte é importante para a continuidade da entidade, o auditor pode considerar solicitar confirmação, por escrito, dos referidos terceiros (inclusive dos termos e condições) e obter evidência de sua capacidade de fornecer esse suporte.

Conclusão e relatório de auditoria (ver item 17)

A19. A expressão “incerteza significativa” é usada (ver NBC T 19.27 – Apresentação das Demonstrações Contábeis) na discussão de incertezas relacionadas a eventos ou condições que podem levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional que deve ser divulgada nas demonstrações contábeis.

Uso apropriado do pressuposto de continuidade operacional, porém com a existência de incerteza significativa

Adequação de divulgação de incerteza significativa (ver item 18)

A20. A determinação da adequação da divulgação das demonstrações contábeis pode envolver a determinação se as informações chamam explicitamente a atenção do leitor para a possibilidade de que a entidade poder não ter condições de continuar a realizar seus ativos e liquidar seus passivos no curso normal do negócio.

Relatório de auditoria quando a divulgação de incerteza significativa é adequada (ver item 19)

A21. A seguir é apresentado um exemplo de parágrafo de ênfase quando o auditor está satisfeito quanto à adequação da divulgação da nota explicativa:

Ênfase

Sem ressaltar nossa opinião, chamamos a atenção para a Nota Explicativa X às demonstrações contábeis, que indica que a Entidade incorreu no prejuízo líquido de R\$ ZZZ durante o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 e que, naquela data, o passivo circulante da Entidade excedeu o total do ativo em R\$ YYY. Essas condições, juntamente com outros assuntos, conforme descrito na Nota Explicativa X, indicam a existência de incerteza significativa que pode levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade.

A22. Em situações que envolvem várias incertezas relevantes que são significativas para as demonstrações contábeis como um todo, o auditor pode considerar apropriado, em casos extremamente raros, expressar uma abstenção de opinião em vez de adicionar um parágrafo de ênfase. A NBC TA 705 fornece orientação sobre esse assunto.

Relatório de auditoria quando a divulgação de incerteza significativa é inadequada (ver item 20)

A23. A seguir são apresentados exemplos de parágrafos relevantes quando deve ser expressa uma opinião com ressalva:

Base para opinião com ressalva

Os acordos de financiamento da Entidade vencem em 19 de março de 20X1, com montantes a pagar naquela data. A Entidade não conseguiu renegociar ou obter novo financiamento. Essa situação indica a existência de incerteza significativa que pode levantar dúvida relevante quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade e, portanto, ela pode não ser capaz de realizar seus ativos e liquidar seus passivos no curso normal dos negócios. As demonstrações contábeis (e as notas explicativas) não divulgam integralmente esse fato.

Opinião com ressalva

Em nossa opinião, exceto pela divulgação incompleta das informações referidas no item base para opinião com ressalva, as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Entidade em 31 de dezembro de 20X0, o desempenho de suas operações e os fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, de acordo com práticas contábeis adotadas no Brasil.

A24. A seguir são apresentados exemplos dos itens relevantes quando deve ser expressa opinião adversa:

Base para opinião adversa

Os acordos de financiamento da Entidade expiraram e os montantes devidos estavam vencidos em 31 de dezembro de 20X0. A Entidade não conseguiu renegociar ou obter novos financiamentos e está considerando declarar falência. Esses eventos indicam a existência de incerteza significativa que pode levantar dúvida relevante quanto à capacidade de continuidade da Entidade e, portanto, a Entidade pode não ser capaz de realizar seus ativos e saldar seus passivos no curso normal do negócio. As demonstrações contábeis (e as notas explicativas) não divulgam integralmente este fato.

Opinião adversa

Em nossa opinião, em decorrência da omissão das informações mencionadas no parágrafo base para opinião adversa, as demonstrações contábeis não apresentam adequadamente a posição patrimonial e financeira da Entidade em 31 de dezembro de 20X0, o desempenho de suas operações e os seus fluxos de caixa para o exercício findo naquela data de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil

Uso inapropriado do pressuposto de continuidade operacional (ver item 21)

A25. Se as demonstrações contábeis foram elaboradas com base na continuidade operacional, mas no julgamento do auditor, o uso do pressuposto de continuidade operacional pela administração nas demonstrações contábeis é inapropriado, o item 21 requer que o auditor expresse uma opinião adversa independentemente das demonstrações contábeis incluírem ou não a divulgação da inadequação do uso, pela administração, do pressuposto de continuidade operacional.

A26. Se a administração da entidade for requerida, ou optar por, elaborar demonstrações contábeis quando o uso do pressuposto de continuidade operacional é inapropriado nas circunstâncias, as demonstrações contábeis são elaboradas conforme uma base alternativa (p.ex., base de liquidação). O auditor pode ter condições de realizar a auditoria dessas demonstrações contábeis, desde que o auditor determine que a base alternativa é uma estrutura de relatório financeiro aceitável naquelas circunstâncias. O auditor pode ter condições de expressar a opinião sem ressalva sobre essas demonstrações contábeis, desde que elas apresentem divulgação adequada, mas pode considerar apropriado ou necessário incluir um parágrafo de ênfase no seu relatório, para chamar a atenção do usuário para essa base alternativa e para as razões de sua utilização.

Relutância da administração em elaborar ou estender sua avaliação (ver item 22)

A27. Em certas circunstâncias, o auditor pode achar necessário solicitar que a administração elabore ou estenda sua avaliação. Se a administração estiver relutante em atender a essa solicitação, pode ser apropriada uma opinião com ressalva ou a abstenção de opinião no relatório do auditor independente, porque pode não ser possível para ele obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre o uso do pressuposto de continuidade operacional na elaboração das demonstrações contábeis. Essas evidências de auditoria incluem a verificação da existência de planos colocados em prática pela administração ou a existência de outros fatores atenuantes.