

NBC TA 700 – APROVAÇÃO

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.231, de 04.12.2009

Aprova a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis.

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 700 – “Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 700.

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 700 – FORMAÇÃO DA OPINIÃO E EMISSÃO DO RELATÓRIO DO
AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Índice	Item
INTRODUÇÃO	
Alcance	1 – 4
Data de vigência	5
OBJETIVO	6
DEFINIÇÕES	7 – 9
REQUISITOS	
Formação da opinião sobre as demonstrações contábeis. – 15	10
Forma da opinião	16 – 19
Relatório do auditor independente	20 – 45
Informações suplementares apresentadas com as demonstrações contábeis	46 – 47
APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS	
Aspectos qualitativos das práticas contábeis da entidade – A3	A1
Divulgação do efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações apresentadas nas demonstrações contábeis	A4
Descrição da estrutura de relatório financeiro aplicável	A5 – A10
Forma da opinião	A11 – A12
Relatório do auditor independente	A13 – A44
Informações suplementares apresentadas com as demonstrações contábeis	A45 – A51

Apêndice: Exemplos de relatório de auditoria do auditor independente sobre as 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. Esta Norma trata da responsabilidade do auditor independente para formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis e trata da forma e do conteúdo do relatório emitido como resultado da auditoria de demonstrações contábeis.
2. A NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente e a NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente tratam de como a forma e o conteúdo do relatório de auditoria independente são afetados quando o auditor expressa uma opinião modificada ou inclui um parágrafo de ênfase ou de outros assuntos no seu relatório de auditoria.
3. Esta Norma foi escrita no contexto de um conjunto completo de demonstrações contábeis para fins gerais. A NBC TA 800 trata das considerações especiais quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com estruturas conceituais de contabilidade para propósitos especiais. A NBC TA 805 trata das considerações especiais para uma auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis e de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis.
4. Esta Norma propicia consistência no relatório do auditor independente. A consistência no relatório, quando a auditoria for conduzida de acordo com as normas de auditoria, de forma consistente com as normas internacionais de auditoria, propicia credibilidade no mercado global, tornando essas auditorias que foram conduzidas de acordo com normas reconhecidas mundialmente mais prontamente identificáveis e também ajuda a promover o entendimento pelos usuários e a identificar circunstâncias não usuais quando elas ocorrem.

Data de vigência

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

Objetivo

6. Os objetivos do auditor são:
 - (a) formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na avaliação das conclusões atingidas pela evidência de auditoria obtida; e

- (b) expressar claramente essa opinião por meio de relatório de auditoria por escrito que também descreve a base para a referida opinião.

Definições

- 7. Para fins das normas de auditoria, os termos a seguir possuem os seguintes significados a eles atribuídos:
Demonstrações contábeis para fins gerais são demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro para fins gerais.

Estrutura de relatório financeiro para fins gerais é a estrutura de relatório financeiro elaborada para satisfazer as necessidades de informações financeiras comuns de uma ampla gama de usuários. A estrutura de relatório financeiro pode ser uma estrutura de apresentação adequada ou uma estrutura de conformidade.

O termo "estrutura de apresentação adequada" é usado para se referir a uma estrutura de relatório financeiro que exige conformidade com as exigências dessa estrutura e:

- (a) reconhece explícita ou implicitamente que para conseguir a apresentação adequada das demonstrações contábeis, pode ser necessário que a administração forneça divulgações além das especificamente exigidas pela estrutura; ou
- (b) reconhece explicitamente que pode ser necessário que a administração se desvie de uma exigência da estrutura para conseguir a apresentação adequada das demonstrações contábeis. Espera-se que tais desvios sejam necessários apenas em circunstância extremamente raras.

O termo "estrutura de conformidade" é usado para se referir a uma estrutura de relatório financeiro que requer a conformidade com as exigências dessa estrutura, mas não reconhece os aspectos contidos em (a) ou (b) acima (NBC TA 200, item 13(a)).

Opinião não modificada ou sem modificações é a opinião expressa pelo auditor quando ele conclui que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável (os itens 35 e 36 tratam das frases usadas para expressar essa opinião no caso da estrutura de apresentação adequada e da estrutura de conformidade, respectivamente).

- 8. A referência a "demonstrações contábeis" nesta Norma significa "o conjunto completo de demonstrações contábeis para fins gerais, incluindo as respectivas notas explicativas". As notas explicativas normalmente compreendem o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas com informações explanatórias. Os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável determinam a forma e o conteúdo das demonstrações contábeis e o que constitui um conjunto completo de demonstrações contábeis.

9. A referência à expressão “práticas contábeis adotadas no Brasil” está definida no item 7 da NBC T 19.27 – 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 T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis emitida pelo CFC e, por conseguinte, em consonância com as normas contábeis internacionais, enquanto que a expressão “normas internacionais de relatório financeiro (IFRS)” refere-se às “normas internacionais de contabilidade” e significa as normas emitidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB). A referência à expressão “normas internacionais de contabilidade do setor público” significa as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo Comitê Internacional de Normas Contábeis do Setor Público.

Requisitos

Formação da opinião sobre as demonstrações contábeis

10. O auditor deve formar sua opinião sobre se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável (NBC TA 200, item 11 e os itens 35 e 36 tratam das frases usadas para expressar essa opinião no caso da estrutura de apresentação adequada e da estrutura de conformidade, respectivamente).
11. Para formar essa opinião, o auditor deve concluir se obteve segurança razoável sobre se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro. Essa conclusão deve levar em consideração:
- (a) a conclusão do auditor, de acordo com a NBC TA 330, sobre se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente (item 26);
 - (b) a conclusão do auditor, de acordo com a NBC TA 450, sobre se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto (item 11); e
 - (c) as avaliações requeridas pelos itens 12 a 15.
12. O auditor deve avaliar se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável. Essa avaliação deve incluir a consideração dos aspectos qualitativos das práticas contábeis da entidade, incluindo indicadores de possível tendenciosidade nos julgamentos da administração (ver itens A1 a A3).
13. O auditor especificamente deve avaliar se, segundo os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável:
- (a) as demonstrações contábeis divulgam adequadamente as práticas contábeis selecionadas e aplicadas;

- (b) as práticas contábeis selecionadas e aplicadas são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável e são apropriadas;
 - (c) as estimativas contábeis feitas pela administração são razoáveis;
 - (d) as informações apresentadas nas demonstrações contábeis são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis;
 - (e) as demonstrações contábeis fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações incluídas nas demonstrações contábeis (ver item A4); e
 - (f) a terminologia usada nas demonstrações contábeis, incluindo o título de cada demonstração contábil, é apropriada.
14. Quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada, a avaliação requerida pelos itens 12 e 13 deve incluir, também, se as demonstrações contábeis propiciam uma apresentação adequada. A avaliação do auditor sobre se as demonstrações contábeis propiciam uma apresentação adequada deve incluir considerações sobre:
- (a) a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis; e
 - (b) se as demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas, representam as transações e eventos subjacentes de modo a alcançar uma apresentação adequada.
15. O auditor deve avaliar se as demonstrações contábeis fazem referência ou descrevem adequadamente a estrutura de relatório financeiro aplicável (ver itens A5 a A10).

Forma da opinião

16. O auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.
17. O auditor deve modificar a opinião no seu relatório de auditoria de acordo com a NBC TA 705 se:
- (a) concluir, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentam distorções relevantes; ou
 - (b) não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes.
18. Se as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com os requisitos de uma estrutura de apresentação adequada não atingem uma apresentação adequada, o auditor deve discutir o assunto com a administração e, dependendo dos requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável e como o assunto é resolvido, deve determinar se é necessário modificar a opinião no seu relatório de auditoria de acordo com a NBC TA 705 (ver item A11).

19. Quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com a estrutura de conformidade, o auditor não precisa avaliar se as demonstrações contábeis atingem uma apresentação adequada. Entretanto, se em circunstâncias extremamente raras o auditor concluir que essas demonstrações contábeis são enganosas, deve discutir o assunto com a administração e, dependendo de como o assunto é resolvido, deve determinar a necessidade e a forma de comunicar isso no seu relatório de auditoria (ver item A12).

Relatório do auditor independente

20. O relatório do auditor independente deve ser por escrito (ver itens A13 e A14).

Relatório do auditor independente para auditoria conduzida de acordo com as normas de auditoria

Título

21. O relatório do auditor independente deve ter um título que indique claramente que é o relatório do auditor independente (ver item A15).

Destinatário

22. O relatório do auditor independente deve ser endereçado conforme exigido pelas circunstâncias do trabalho (ver item A16).

Parágrafo introdutório

23. O parágrafo introdutório do relatório do auditor independente deve (ver itens A17 a A19):
 - (a) identificar a entidade cujas demonstrações contábeis foram auditadas;
 - (b) afirmar que as demonstrações contábeis foram auditadas;
 - (c) identificar o título de cada demonstração que compõe as demonstrações contábeis;
 - (d) fazer referência ao resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas; e
 - (e) especificar a data ou o período de cada demonstração que compõe as demonstrações contábeis.

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis

24. Essa seção do relatório do auditor independente descreve a responsabilidade dos responsáveis na organização pela elaboração das demonstrações contábeis. O relatório do auditor independente não precisa referir-se especificamente à "administração", mas deve usar o termo que é apropriado no contexto da estrutura legal.

25. O relatório do auditor independente deve incluir uma seção com o título "Responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis".
26. O relatório do auditor independente deve descrever a responsabilidade da administração pela elaboração das demonstrações contábeis. A descrição deve incluir uma explicação de que a administração é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável e pelos controles internos que a administração determinar serem necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que não apresentem distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro (ver itens A20 a A23).
27. Quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, como é o caso das demonstrações contábeis para fins gerais requeridas pela Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, aprovada pelo CFC, a explicação da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis no relatório do auditor independente deve referir-se a "elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis" ou "elaboração de demonstrações contábeis que apresentam uma visão verdadeira e justa" conforme apropriado nas circunstâncias.

Responsabilidade do auditor

28. O relatório do auditor independente deve incluir uma seção com o título "Responsabilidade do auditor".
29. O relatório do auditor independente deve especificar que a responsabilidade do auditor é expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na auditoria (ver item A24).
30. O relatório do auditor independente deve especificar que a auditoria foi conduzida em conformidade com as normas de auditoria indicando sempre a nacionalidade das mesmas. Como no Brasil as normas de auditoria estão sendo integralmente convergidas com as normas internacionais de auditoria emitidas pela Federação Internacional de Contadores, a referência deve ser às normas brasileiras e internacionais de auditoria. O relatório do auditor independente deve explicar, também, que essas normas requerem que o auditor cumpra as exigências éticas, planeje e realize a auditoria para obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis não apresentem distorção relevante (ver itens A25 e A26).
31. O relatório do auditor independente deve descrever a auditoria especificando que:
 - (a) a auditoria envolve a execução de procedimentos para obtenção de evidência de auditoria a respeito dos valores e divulgações nas demonstrações contábeis;

- (b) os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causadas por fraude ou erro. Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos da entidade. Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos juntamente com a auditoria das demonstrações contábeis, o auditor deve omitir a frase de que a consideração do auditor sobre o controle interno não tem a finalidade de expressar uma opinião sobre a eficácia dos controles internos; e
 - (c) a auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis, tomadas em conjunto.
32. Quando as demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, a descrição da auditoria no relatório do auditor independente deve referir-se a "elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis pela entidade" ou "elaboração de demonstrações contábeis pela entidade que apresentam uma visão correta e adequada" conforme apropriado nas circunstâncias.
33. O relatório do auditor independente deve especificar se o auditor acredita que a evidência de auditoria obtida pelo auditor é suficiente e apropriada para fundamentar a sua opinião.

Opinião do auditor

34. O relatório do auditor independente deve incluir uma seção com o título "Opinião".
35. Ao expressar uma opinião não modificada sobre as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada, a opinião do auditor deve, utilizar uma das seguintes frases, que são consideradas equivalentes (ver itens A27 a A33):
- (a) as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, ... de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável]; ou
 - (b) as demonstrações contábeis apresentam uma visão correta e adequada ... de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável].
36. Ao expressar uma opinião não modificada sobre demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura de conformidade, a opinião do auditor deve ser que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos

relevantes, de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável] (ver itens A27, A29 a A33).

37. Se a estrutura de relatório financeiro aplicável indicada na opinião do auditor não se refere às normas internacionais de relatório financeiro (IFRS) emitidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade ou às normas internacionais de contabilidade do setor público emitidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público, a opinião do auditor deve identificar a jurisdição de origem da estrutura, por exemplo, práticas contábeis adotadas no Brasil, cuja definição consta da NBC T 19.27 – Apresentação das Demonstrações Contábeis aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Outras responsabilidades relativas à emissão do relatório de auditoria

38. Se for requerido ao auditor tratar no seu relatório de auditoria de outras responsabilidades em relação às demonstrações contábeis que são complementares à sua responsabilidade, de acordo com as normas de auditoria, para emissão de seu relatório sobre as demonstrações contábeis, essas outras responsabilidades devem ser tratadas em uma seção separada no relatório do auditor independente com o subtítulo “Relatório do auditor independente sobre outros requisitos legais e regulatórios” ou de outra forma, conforme apropriado ao conteúdo da seção (ver itens A34 e A35).
39. Se o relatório do auditor independente contém uma seção separada sobre outras responsabilidades relativas à emissão de relatório de auditoria, os títulos, demonstrações e as explicações mencionadas nos itens 23 a 37 devem ser incluídos no subtítulo “Relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis”. A seção do relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios deve ser apresentada após a seção que cobre as demonstrações contábeis (ver item A36).

Assinatura do auditor

40. O relatório do auditor independente deve ser assinado (ver item A37).

Data do relatório do auditor independente

41. O relatório do auditor independente não pode ter data anterior à data em que ele obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar a sua opinião sobre as demonstrações contábeis, incluindo evidência de que (ver itens A38 a A41):
 - (a) todas as demonstrações que compõem as demonstrações contábeis, incluindo as respectivas notas explicativas, foram elaboradas; e
 - (b) as pessoas com autoridade reconhecida afirmam que assumem a responsabilidade sobre essas demonstrações contábeis.

Endereço do auditor independente

42. O relatório do auditor independente deve mencionar a localidade em que o relatório foi emitido.

Relatório do auditor independente previsto por lei ou regulamento

43. Se o auditor, por exigência de lei ou regulamento, for requerido a utilizar uma forma ou um texto específico para elaborar o seu relatório, ele só pode se referir às normas de auditoria brasileiras ou internacionais se incluir, no mínimo, cada um dos seguintes elementos (ver item A42):
- (a) título;
 - (b) destinatário, conforme exigido pelas circunstâncias da contratação;
 - (c) parágrafo introdutório que identifica as demonstrações contábeis auditadas;
 - (d) descrição da responsabilidade da administração (ou outro termo apropriado, vide item 24) pela elaboração das demonstrações contábeis;
 - (e) descrição da responsabilidade do auditor por expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis e o alcance da auditoria, que inclui:
 - (i) referência às normas de auditoria brasileiras e internacionais de auditoria e a lei ou regulamento; e
 - (ii) descrição da auditoria de acordo com essas normas;
 - (f) parágrafo da opinião contendo a opinião expressa sobre as demonstrações contábeis e referência à estrutura de relatório financeiro aplicável utilizada para elaborar as demonstrações contábeis (práticas contábeis adotadas no Brasil ou, se for o caso, incluir a identificação de origem da estrutura de relatório financeiro aplicada, ver item 37);
 - (g) assinatura do auditor;
 - (h) data do relatório do auditor independente; e
 - (i) localidade em que o relatório foi emitido.

Relatório do auditor independente para auditoria conduzida simultaneamente de acordo com as normas brasileiras de auditoria e normas de auditoria de outra jurisdição

44. Pode ser que o auditor deva conduzir a auditoria de acordo com as normas de auditoria de uma jurisdição específica ("normas de auditoria dessa jurisdição"), mas deva ter cumprido também com as normas de auditoria (NBC TAs) na condução da auditoria. Nesse caso, o relatório do auditor independente pode referir-se às normas de auditoria além das normas de auditoria dessa jurisdição, somente se (ver itens A43 e A44):
- (a) não houver conflito entre os requisitos das normas de auditoria dessa jurisdição em relação às normas de auditoria que levariam o auditor a (i) formar uma opinião diferente, ou (ii) não incluir um parágrafo de ênfase que, nas circunstâncias específicas, seria requerido pelas normas de auditoria; e
 - (b) o relatório do auditor independente incluir, no mínimo, cada um dos elementos especificados no item 43(a)(i) quando o auditor usa a forma ou o texto especificado pelas normas de auditoria dessa jurisdição. A referência à lei ou regulamento no item 43(e) deve ser lida como

referência às normas de auditoria dessa jurisdição. O relatório do auditor independente deve, portanto, identificar essas normas de auditoria.

45. Quando o relatório do auditor independente se refere tanto às normas de auditoria nacionais ou específicas de outra jurisdição e as normas brasileiras de auditoria (NBC TAs), o relatório do auditor independente deve identificar a jurisdição de origem das normas de auditoria nacionais ou específicas.

Informações suplementares apresentadas com as demonstrações contábeis
(ver itens A45 a A51)

46. No caso de serem apresentadas informações suplementares com as demonstrações contábeis auditadas, não requeridas pela estrutura de relatório financeiro aplicável, o auditor deve avaliar se essas informações suplementares estão claramente diferenciadas das demonstrações contábeis auditadas. Se essas informações suplementares não estão claramente diferenciadas das demonstrações contábeis auditadas, o auditor deve pedir que a administração mude a forma de apresentação das informações suplementares não auditadas. Se a administração se recusar a fazê-lo, o auditor deve explicar no relatório do auditor independente que essas informações suplementares não foram auditadas.
47. Informações suplementares não requeridas pela estrutura de relatório financeiro aplicável, mas que apesar disso são parte integrante das demonstrações contábeis porque não podem ser claramente diferenciadas das demonstrações contábeis auditadas devido a sua natureza e forma de apresentação, devem ser cobertas pela opinião do auditor.

Aplicação e outros materiais explicativos

Aspectos qualitativos das práticas contábeis da entidade (ver item 12)

- A1. A administração faz diversos julgamentos sobre os valores e a divulgações nas demonstrações contábeis.
- A2. A NBC TA 260 contém uma discussão sobre os aspectos qualitativos das práticas contábeis (Apêndice 2). Ao considerar os aspectos qualitativos das práticas contábeis da entidade, o auditor pode tomar conhecimento de uma possível tendenciosidade nos julgamentos da administração. O auditor pode concluir que o efeito cumulativo da falta de neutralidade, juntamente com o efeito de distorções não corrigidas, faz com que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentem distorções relevantes. Os indicadores de falta de neutralidade que podem afetar a avaliação do auditor sobre se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentam distorções relevantes incluem:
 - a correção seletiva de erros que chamou a atenção da administração durante a auditoria (por exemplo, corrigir erros cujo efeito é aumentar os lucros apresentados, mas não aqueles cujo efeito é diminuir os lucros apresentados);

- possível tendenciosidade da administração na elaboração de estimativas contábeis.
- A3. A NBC TA 540, item 21, trata da possível tendenciosidade da administração na elaboração de estimativas contábeis. Indicadores de possível tendenciosidade da administração não constituem, por si só, distorções para fins de atingir conclusões sobre a razoabilidade de estimativas contábeis individuais. Eles podem, contudo, afetar a avaliação do auditor sobre se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto estão livres de distorções relevantes.

Divulgação do efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações apresentadas nas demonstrações contábeis (ver item 13(e))

- A4. É comum que demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura para fins gerais apresentem a posição patrimonial e financeira, o desempenho das operações e os fluxos de caixa da entidade. Nessas circunstâncias, o auditor avalia se as demonstrações contábeis fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre posição patrimonial e financeira, o desempenho das operações e os fluxos de caixa da entidade.

Descrição da estrutura de relatório financeiro aplicável (ver item 15)

- A5. Conforme explicado na NBC TA 200, a elaboração das demonstrações contábeis pela administração e, quando apropriado, pelos responsáveis pela governança requer a inclusão de adequada descrição da estrutura de relatório financeiro aplicável nas demonstrações contábeis (NBC TA 200, itens A2 e A3). Essa descrição é importante porque informa aos usuários das demonstrações contábeis sobre qual estrutura estão baseadas as demonstrações contábeis.
- A6. Uma descrição de que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável específica é apropriada somente se as demonstrações contábeis cumprem todos os requisitos dessa estrutura vigentes durante o período coberto pelas demonstrações contábeis.
- A7. Uma descrição da estrutura de relatório financeiro aplicável que contenha uma linguagem qualificadora ou restritiva imprecisa (por exemplo, "as demonstrações contábeis estão em conformidade substancial com as normas internacionais de contabilidade") não é uma descrição adequada dessa estrutura, pois pode enganar os usuários das demonstrações contábeis.

Referência a mais de uma estrutura de relatório financeiro

- A8. Em alguns casos, as demonstrações contábeis podem declarar que foram elaboradas de acordo com duas estruturas de relatórios financeiros (por exemplo, a estrutura nacional e normas internacionais de contabilidade). Isso pode ocorrer quando a administração da entidade é solicitada a, ou opta por, elaborar as demonstrações contábeis de acordo com as duas estruturas, caso em que as

duas estruturas de relatórios financeiros são aplicáveis. Essa descrição é apropriada somente se as demonstrações contábeis estão em conformidade com as estruturas individualmente. Para serem consideradas elaboradas de acordo com as duas estruturas, as demonstrações contábeis devem estar em conformidade com as duas estruturas simultaneamente e sem qualquer necessidade de conciliação das demonstrações. Na prática, o cumprimento simultâneo é improvável, a menos que a jurisdição tenha adotado a outra estrutura (por exemplo, normas internacionais de contabilidade) como sua própria estrutura nacional, ou tenha eliminado todas as barreiras para o cumprimento dela.

- A9. Demonstrações contábeis que são elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro e que contêm uma nota ou demonstração suplementar conciliando os resultados com os que seriam apresentados segundo outra estrutura não são elaboradas de acordo com essa outra estrutura. Isso ocorre porque as demonstrações contábeis não incluem todas as informações da maneira requerida por essa outra estrutura.
- A10. Entretanto, as demonstrações contábeis podem ser elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável e, além disso, descrever nas notas explicativas às demonstrações contábeis até que ponto as demonstrações contábeis estão de acordo com outra estrutura (por exemplo, demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura nacional que também descrevem até que ponto elas estão de acordo com as normas internacionais de contabilidade). Essa descrição constitui informações contábeis suplementares e, conforme discutido no item 47, é considerada parte integrante das demonstrações contábeis e, conseqüentemente, é coberta pela opinião do auditor.

Forma da opinião (ver itens 18 e 19)

- A11. Podem existir casos onde as demonstrações contábeis, embora elaboradas de acordo com os requisitos de estrutura de apresentação adequada, não atingem uma apresentação adequada. Nesse caso, pode ser possível que a administração inclua divulgações adicionais nas demonstrações contábeis além daquelas especificamente requeridas pela estrutura ou, em circunstâncias extremamente raras, deixe de seguir um requisito da estrutura para alcançar a apresentação adequada das demonstrações contábeis.
- A12. É extremamente raro para o auditor considerar enganosas demonstrações contábeis que foram elaboradas de acordo com uma estrutura de conformidade se, de acordo com a NBC TA 210, o auditor determinou que a estrutura é aceitável (item 6(a)).

Relatório do auditor independente (ver item 20)

- A13. O relatório de auditoria por escrito compreende relatório de auditoria emitido de forma impressa em papel ou em meio eletrônico.

- A14. O Apêndice contém exemplos de relatórios dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis, incorporando os elementos determinados nos itens 21 a 42.

Relatório do auditor independente para auditoria conduzida de acordo com as normas de auditoria

Título (ver item 21)

- A15. Um título indicando que o relatório de auditoria é o relatório do auditor independente, por exemplo, "Relatório do auditor independente", afirma que o auditor satisfaz todas as exigências éticas relevantes relativas à independência e, portanto diferencia o relatório do auditor independente de relatórios de auditoria emitidos por outros.

Destinatário (ver item 22)

- A16. O relatório do auditor independente é normalmente endereçado às pessoas para quem o relatório de auditoria é elaborado, frequentemente para os acionistas ou para os responsáveis pela governança da entidade, cujas demonstrações contábeis estão sendo auditadas.

Parágrafo introdutório (ver item 23)

- A17. O parágrafo introdutório afirma, por exemplo, que o auditor examinou as demonstrações contábeis da entidade, que compreendem [especificar o título de cada demonstração contábil que compõe o conjunto completo de demonstrações contábeis requeridas pela estrutura de relatório financeiro aplicável, especificando a data ou período coberto por cada demonstração contábil] e refere-se ao resumo das principais práticas contábeis e a outras notas explicativas.

- A18. Quando o auditor está ciente que as demonstrações contábeis auditadas serão incluídas em um documento que contém outras informações, como relatório anual, o auditor pode considerar, se a forma de apresentação permitir, identificar os números das páginas em que estão apresentadas as demonstrações contábeis auditadas. Isso ajuda os usuários a identificarem as demonstrações contábeis às quais se refere o relatório do auditor independente.

- A19. A opinião do auditor cobre o conjunto completo de demonstrações contábeis conforme definido pela estrutura de relatório financeiro aplicável. Por exemplo, no caso de várias estruturas para fins gerais, as demonstrações contábeis incluem: o balanço patrimonial, a demonstração do resultado, a demonstração das mutações do patrimônio líquido, a demonstração do fluxo de caixa, assim como o resumo das principais práticas contábeis e outras notas explicativas. Em algumas jurisdições, as informações adicionais também podem ser consideradas como parte integrante das demonstrações contábeis. No Brasil, por exemplo,

para as companhias abertas, a demonstração do valor adicionado é requerida e, portanto, faz parte das demonstrações contábeis cobertas pelo relatório do auditor independente.

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis (ver item 26)

- A20. A NBC TA 200 explica o pressuposto, com relação à responsabilidade da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, sobre o qual a auditoria de acordo com as normas de auditoria é conduzida (NBC TA 200, item 13(j)). A administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança, aceitam a responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo, quando relevante, sua adequada apresentação. A administração também aceita a responsabilidade pelos controles internos que ela determinar serem necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que não apresentam distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro. A descrição das responsabilidades da administração no relatório do auditor independente inclui a referência às duas responsabilidades na medida em que ela ajuda a explicar aos usuários o pressuposto sobre o qual a auditoria é conduzida.
- A21. Podem existir circunstâncias, em que é apropriado ao auditor que adicione à descrição da responsabilidade da administração no item 26, para refletir responsabilidades adicionais que são relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis no contexto da jurisdição específica ou da natureza da entidade.
- A22. O item 26 é consistente com a forma pela qual as responsabilidades são acordadas na carta de contratação ou outra forma adequada de acordo por escrito, conforme requerido pela NBC TA 210, itens 6(b)(i)-(ii). A NBC TA 210 proporciona certa flexibilidade ao explicar que, no caso das responsabilidades da administração ou, quando apropriado, dos responsáveis pela governança em relação a relatórios contábeis serem determinadas por lei ou regulamento, o auditor pode determinar que a lei ou o regulamento inclui responsabilidades que, no julgamento do auditor, são equivalentes em termos de efeito àquelas especificadas na NBC TA 210. Para essas responsabilidades que são equivalentes, o auditor pode usar o texto da lei ou do regulamento para descrevê-las na carta de contratação ou outra forma adequada de acordo por escrito. Nesses casos, esse texto também pode ser usado no relatório de auditoria do auditor independente para descrever a responsabilidade da administração conforme requerido pelo item 26. Em outras circunstâncias, incluindo quando o auditor decide não usar o texto da lei ou do regulamento conforme incorporado na carta de contratação, é usado o texto do item 26.
- A23. Em algumas jurisdições, a lei ou o regulamento que determina a responsabilidade da administração pode referir-se especificamente a uma responsabilidade pela adequação de livros e registros contábeis, ou do sistema contábil. Considerando que os livros, registros e sistemas são parte integrante dos controles internos

(conforme definido na NBC TA 315, item 4(c)), as descrições na NBC TA 210 e no item 26 não fazem referência específica a eles.

Responsabilidade do auditor (ver itens 29 e 30)

A24. O relatório do auditor independente estabelece que a responsabilidade do auditor é expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na auditoria com o objetivo de distingui-la da responsabilidade da administração pela elaboração das demonstrações contábeis.

A25. A referência às normas utilizadas informa aos usuários do relatório do auditor independente que a auditoria foi conduzida de acordo com normas estabelecidas.

A26. De acordo com a NBC TA 200, o auditor não declara o cumprimento das normas de auditoria no seu relatório de auditoria independente, a menos que ele tenha cumprido os requisitos da NBC TA 200 e todas as outras normas de auditoria relevantes para a auditoria (NBC TA 200, item 20).

Opinião do auditor (ver itens 35 a 37)

Texto da opinião do auditor previsto por lei ou regulamento

A27. Embora não se aplique atualmente no Brasil o cenário a seguir descrito, a NBC TA 210 explica que, em alguns casos, as leis ou regulamentos podem determinar um texto para o relatório do auditor independente (que inclui especificamente a opinião do auditor) em termos significativamente diferentes dos requisitos das normas de auditoria. Nessas circunstâncias, a NBC TA 210 requer que o auditor avalie:

- (a) se os usuários poderiam interpretar mal a segurança obtida na auditoria das demonstrações contábeis e, em caso positivo;
- (b) se a explicação adicional no relatório do auditor independente pode reduzir possíveis mal-entendidos.

Se o auditor conclui que uma explicação adicional no seu relatório de auditoria independente pode não mitigar possíveis mal-entendidos, a NBC TA 210 requer que ele não aceite o trabalho de auditoria, a menos que seja exigido por lei ou regulamento. De acordo com a NBC TA 210, a auditoria conduzida de acordo com essa lei ou esse regulamento não cumpre as normas de auditoria. Consequentemente, o auditor não menciona no seu relatório de auditoria independente que a auditoria foi conduzida de acordo com as normas de auditoria (NBC TA 210, item 21).

“Apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes” ou “apresentam uma visão verdadeira e justa”

A28. A utilização da frase “apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes” ou da frase “apresentam uma visão verdadeira e justa” é normalmente determinada pela lei ou pelo regulamento que rege a auditoria de

demonstrações contábeis em determinada jurisdição, ou pela prática geralmente aceita. Embora não seja o cenário atualmente existente no Brasil, caso lei ou regulamento venha a requerer o uso de texto diferente, isso não afeta o requisito no item 14 desta Norma para que o auditor avalie a apresentação adequada das demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada.

Descrição de informações apresentadas nas demonstrações contábeis

A29. No caso de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, a opinião do auditor afirma que as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, (por exemplo, no caso de muitas estruturas para fins gerais) a posição patrimonial e financeira da entidade no final do período e o desempenho das operações e os fluxos de caixa da entidade para o respectivo período.

Descrição da estrutura de relatório financeiro aplicável e de como ela pode afetar a opinião do auditor

A30. A identificação da estrutura de relatório financeiro aplicável, na opinião do auditor, tem a finalidade de informar aos usuários do relatório do auditor independente sobre o contexto em que é expressa a opinião do auditor; não tem a finalidade de limitar a avaliação requerida no item 14. A estrutura de relatório financeiro aplicável é identificada em termos como:

- "... de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil" ou
- "... de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos na Jurisdição X ..."

A31. Quando a estrutura de relatório financeiro aplicável compreende normas de relatório financeiro e requisitos legais ou regulatórios, a estrutura é identificada em termos como "... de acordo com as normas internacionais de contabilidade e os requisitos da Lei das Sociedades Anônimas da Jurisdição X". A NBC TA 210 trata das circunstâncias em que há conflitos entre as normas de contabilidade e os requisitos legislativos ou reguladores (NBC TA 210, item 18).

A32. Conforme indicado no item A8, as demonstrações contábeis podem ser elaboradas de acordo com duas estruturas de relatórios financeiros, que são, portanto, duas estruturas de relatórios financeiros aplicáveis. Consequentemente, cada estrutura é considerada separadamente na formação da opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis, e a opinião do auditor de acordo com os itens 35 e 36 refere-se às duas estruturas como segue:

- (a) Se as demonstrações contábeis cumprem as duas estruturas individualmente, duas opiniões são expressas: ou seja, que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com uma das estruturas de relatórios financeiros aplicáveis (por exemplo, a estrutura nacional) e a opinião de que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com a outra estrutura de relatório financeiro aplicável (por exemplo, normas internacionais de contabilidade). Essas

opiniões podem ser expressas separadamente ou em uma única sentença (por exemplo, as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos na Jurisdição X e com as normas internacionais de contabilidade).

- (b) Se as demonstrações contábeis cumprem uma das estruturas, mas não cumprem a outra estrutura, pode ser fornecida uma opinião não modificada de que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com uma estrutura (por exemplo, a estrutura nacional), mas fornecida uma opinião modificada com relação à outra estrutura (por exemplo, normas internacionais de contabilidade) de acordo com a NBC TA 705.

A33. Conforme indicado no item A10, as demonstrações contábeis podem declarar o cumprimento da estrutura de relatório financeiro aplicável e, além disso, divulgar a extensão do cumprimento de outra estrutura de relatório financeiro. Conforme explicado no item A46, essas informações suplementares são cobertas pela opinião do auditor uma vez que não podem ser claramente diferenciadas das demonstrações contábeis.

- (a) Se a divulgação sobre o cumprimento da outra estrutura for enganosa, é expressa uma opinião modificada de acordo com a NBC TA 705.
- (b) Se a divulgação não for enganosa, mas o auditor julgá-la tão importante que seja fundamental para que os usuários entendam as demonstrações contábeis, um parágrafo de ênfase é adicionado de acordo com a NBC TA 706, chamando a atenção para a divulgação.

Outras responsabilidades relativas à emissão de relatório de auditoria (ver itens 38 e 39)

A34. Em certas jurisdições fora do Brasil, o auditor pode ter responsabilidades adicionais de emitir relatório de auditoria sobre outros assuntos que são complementares à responsabilidade do auditor segundo as normas de auditoria de emitir relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis. Por exemplo, o auditor pode ser solicitado a relatar determinados assuntos que chamaram sua atenção no decurso da auditoria das demonstrações contábeis. Alternativamente, o auditor pode ser solicitado a emitir relatório de auditoria sobre procedimentos adicionais especificados ou expressar uma opinião sobre assuntos específicos, como a adequação de livros e registros contábeis. As normas de auditoria na jurisdição específica frequentemente fornecem orientação sobre a responsabilidade do auditor com relação a responsabilidades relativas à emissão de relatório de auditoria adicionais específicas na referida jurisdição. Tais responsabilidades adicionais não existem no Brasil.

A35. Em alguns casos, a lei ou o regulamento relevante pode requerer (ou permitir) que o auditor cumpra essas outras responsabilidades relativas à emissão de relatório de auditoria no relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. Em outros casos, pode ser que o auditor deva ou possa emitir esse relatório de auditoria em relatório separado.

A36. Essas outras responsabilidades relativas à emissão de relatório de auditoria são tratadas em seção separada do relatório do auditor independente para diferenciá-las claramente da responsabilidade do auditor de acordo com as normas de auditoria de emitir relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis. Quando relevante, essa seção pode conter subtítulos que descrevam o conteúdo dos outros parágrafos sobre responsabilidade relativa à emissão de relatório de auditoria.

Assinatura do auditor (ver item 40)

A37. A assinatura do auditor é em nome da firma de auditoria, em nome pessoal do auditor ou dos dois, conforme apropriado. Além da assinatura do auditor, em certas jurisdições, como requerido no Brasil pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), pode ser que o auditor deva incluir no relatório de auditoria independente a sua qualificação profissional na área contábil, assim como o fato de que o auditor ou a firma, conforme apropriado, foi reconhecido pelo devido órgão licenciador na referida jurisdição. No Brasil, é requerido pelo CFC a identificação do auditor, tanto da firma como do sócio ou responsável técnico, pelo número de registro no Conselho Regional de Contabilidade na categoria de Contador, conforme consta no exemplo de relatório incluso no Apêndice.

Data do relatório do auditor independente (ver item 41)

A38. A data do relatório do auditor independente informa ao usuário do relatório do auditor independente que o auditor considerou o efeito dos eventos e transações conhecidos pelo auditor e ocorridos até aquela data. A responsabilidade do auditor por eventos e transações após a data do relatório do auditor independente é tratada na NBC TA 560, itens 10 a 17.

A39. Considerando que a opinião do auditor é fornecida sobre as demonstrações contábeis e que as demonstrações contábeis são elaboradas sob a responsabilidade da administração, o auditor não está em posição de concluir que foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente até que seja obtida evidência de que todas as demonstrações que compõem as demonstrações contábeis, incluindo as respectivas notas explicativas, foram elaboradas e que a administração aceitou a responsabilidade por elas.

A40. Em algumas jurisdições, como é o caso do Brasil, a legislação ou regulamentação identifica as pessoas ou órgãos (por exemplo, os diretores) que são responsáveis por concluir que todas as demonstrações contábeis que compõem as demonstrações contábeis, incluindo as respectivas notas explicativas, foram elaboradas, e especifica o processo de aprovação necessário. Nesses casos, a evidência dessa aprovação é obtida antes de datar o relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis.

A41. Em algumas jurisdições, é necessária aprovação final das demonstrações contábeis pelos acionistas antes delas serem publicadas. Essa prévia aprovação

não é requerida no Brasil, ou seja, as demonstrações contábeis normalmente são publicadas antes da Assembléia Geral Ordinária que tem por objetivo a aprovação das demonstrações contábeis. Todavia, é importante considerar que, qualquer que seja a jurisdição, a aprovação final pelos acionistas não é necessária para o auditor independente concluir que foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente. A data de aprovação das demonstrações contábeis, para fins das normas de auditoria, é a primeira data em que as pessoas com autoridade reconhecida determinam que todas os quadros que compõem as demonstrações contábeis, incluindo as respectivas notas explicativas, foram elaboradas e que pessoas com autoridade reconhecida afirmaram que assumem a responsabilidade sobre essas demonstrações contábeis.

Relatório do auditor independente previsto por lei ou regulamento (ver item 43)

A42. A NBC TA 200 explica que pode ser que o auditor deva cumprir os requisitos legais ou regulatórios além das normas de auditoria (NBC TA 200, item A55). Nesse caso, o auditor pode ser obrigado a usar um formato ou texto no relatório do auditor independente diferente daquele descrito nesta Norma. Conforme explicado no item 4, a consistência do relatório do auditor independente, quando a auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras de auditoria e as normas internacionais de auditoria, promove credibilidade no mercado global tornando essas auditorias que foram conduzidas de acordo com normas reconhecidas mundialmente mais prontamente identificáveis. Quando as diferenças entre os requisitos legais ou regulatórios e as normas de auditoria referem-se somente ao formato e ao texto do relatório do auditor independente e, no mínimo, cada um dos elementos identificados no item 43(a)(i) está incluído no relatório do auditor independente, o relatório do auditor independente pode se referir tanto às normas locais como às normas internacionais de auditoria. Consequentemente, nessas circunstâncias, considera-se que o auditor cumpriu os requisitos das normas de auditoria, mesmo quando o formato e o texto usados no seu relatório são especificados pelos requisitos legais ou regulatórios de apresentação de relatório. Quando os requisitos específicos em jurisdição específica não entram em conflito com as normas internacionais de auditoria, a adoção do formato e do texto usados nesta Norma ajuda os usuários do relatório do auditor independente a reconhecer mais prontamente o relatório do auditor independente como um relatório sobre uma auditoria conduzida de acordo com normas de auditoria. (A NBC TA 210 trata das circunstâncias em que leis ou regulamentos determinam o formato ou texto do relatório do auditor independente em termos que são significativamente diferentes dos requisitos das normas de auditoria.)

Relatório do auditor independente para auditoria conduzida de acordo com as normas de auditoria de jurisdição específica e com as normas de auditoria (ver item 44)

A43. No relatório do auditor independente, o auditor pode fazer referência à auditoria ter sido conduzida de acordo com as normas de auditoria e com as normas de auditoria nacionais, como as do Brasil, quando, além de cumprir as normas de

auditoria nacionais relevantes, o auditor cumpre as normas internacionais de auditoria relevantes para a auditoria (NBC TA 200, item A56).

- A44. A referência às normas internacionais de auditoria e às normas de auditoria nacionais não é apropriada se há um conflito entre os requisitos nas normas de auditoria e os requisitos nas normas de auditoria nacionais que levariam o auditor a formar uma opinião diferente ou não incluir parágrafo de ênfase que, nas circunstâncias específicas, é requerido pelas normas internacionais de auditoria. Por exemplo, algumas normas de auditoria nacionais proíbem o auditor de incluir um parágrafo de ênfase para destacar um problema de continuidade da entidade, enquanto que a NBC TA 570, item 19, requer que, nessas circunstâncias, o auditor inclua um parágrafo de ênfase. Nesse caso, em decorrência da diferença existente, o relatório do auditor independente refere-se somente a um conjunto de normas de auditoria (internacionais ou nacionais) de acordo com as quais foi elaborado o relatório do auditor independente.

Informações suplementares apresentadas com as demonstrações contábeis
(ver itens 46 e 47)

- A45. Em algumas circunstâncias, é possível que a entidade deva, por lei, regulamento ou normas, ou por opção voluntária, apresentar informações suplementares que não são requeridas pela estrutura de relatório financeiro aplicável juntamente com as demonstrações contábeis. Por exemplo, informações suplementares podem ser apresentadas para melhorar o entendimento da estrutura de relatório financeiro aplicável pelo usuário ou fornecer explicação adicional sobre itens específicos das demonstrações contábeis. Essas informações são apresentadas normalmente em demonstrativos suplementares ou como notas adicionais.
- A46. A opinião do auditor sobre informações suplementares que não podem ser claramente diferenciadas das demonstrações contábeis devido a sua natureza e forma de apresentação. Este seria o caso, por exemplo, quando as notas explicativas às demonstrações contábeis incluem uma explicação sobre até que ponto as demonstrações contábeis cumprem com outra estrutura de relatório financeiro. A opinião do auditor também cobriria as notas explicativas ou os demonstrativos suplementares que fazem referência cruzada com as demonstrações contábeis.
- A47. As informações suplementares cobertas pela opinião do auditor não precisam ser mencionadas especificamente no parágrafo introdutório do relatório do auditor independente quando a referência às notas explicativas na descrição das demonstrações que compõe as demonstrações contábeis no parágrafo introdutório é suficiente.
- A48. A legislação ou regulamentação pode não requerer que as informações suplementares sejam auditadas, e a administração pode decidir não pedir que o auditor inclua as informações suplementares no alcance da auditoria das demonstrações contábeis.

- A49. A avaliação do auditor sobre se as informações suplementares não auditadas estão apresentadas de maneira que poderiam ser interpretadas como estando cobertas pela opinião do auditor inclui, por exemplo, onde essas informações estão apresentadas em relação às demonstrações contábeis e quaisquer informações suplementares auditadas, e se estão claramente identificadas como "não auditadas."
- A50. A administração poderia mudar a apresentação de informações suplementares não auditadas que poderiam ser interpretadas como estando cobertas pela opinião do auditor, por exemplo:
- removendo as referências cruzadas das demonstrações contábeis aos demonstrativos suplementares não auditados ou notas explicativas não auditadas de modo que a delimitação entre informações auditadas e não auditadas seja suficientemente clara;
 - apresentar as informações suplementares não auditadas fora das demonstrações contábeis ou, se isso não for possível nas circunstâncias, pelo menos colocar as notas explicativas não auditadas no final das notas explicativas às demonstrações contábeis requeridas e identificá-las claramente como não auditadas. As notas explicativas não auditadas que estão apresentadas juntamente com as notas auditadas podem ser mal interpretadas como tendo sido auditadas.
- A51. O fato de as informações suplementares não serem auditadas não isenta o auditor da responsabilidade de ler essas informações para identificar inconsistências relevantes com as demonstrações contábeis auditadas. A responsabilidade do auditor com relação às informações suplementares não auditadas é consistente com aquelas descritas na NBC TA 720.

Apêndice (ver item A14)

Exemplos de relatório de auditoria do auditor independente sobre as demonstrações contábeis

Exemplo 1: Relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada, elaborada para satisfazer as necessidades de informações contábeis comuns de ampla gama de usuários (por exemplo, práticas contábeis adotadas no Brasil).

Exemplo 2: Relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura de conformidade elaborada para satisfazer as necessidades de informações financeiras comuns de ampla gama de usuários.

Exemplo 3: Relatório do auditor independente sobre demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com a estrutura de apresentação adequada, elaborada para satisfazer as necessidades de informações contábeis comuns de ampla gama de usuários (por exemplo, normas internacionais de contabilidade).

Exemplo 1: As circunstâncias incluem o seguinte:

- auditoria de conjunto completo de demonstrações contábeis;
- as demonstrações contábeis foram elaboradas para fins gerais pela administração da entidade de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil;
- os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis na NBC TA 210.

RELATÓRIO DO(S) AUDITOR(ES) INDEPENDENTE(S) SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

(1)

(Destinatário apropriado)

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1(2) e as respectivas demonstrações(3) do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis

A administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Responsabilidade dos auditores independentes(4)

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelos auditores e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião(5) sobre a eficácia desses controles internos da Companhia(6). Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Opinião

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Entidade ABC em 31 de dezembro de 20X1, 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.

[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) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, seria necessário um subtítulo para especificar que essa primeira parte do relatório refere-se às demonstrações contábeis e após a opinião sobre elas e eventuais parágrafos de ênfase e de outros assuntos, seria incluso outro subtítulo.

(2) Embora a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis utilizada no Brasil determine a apresentação de demonstrações contábeis de forma comparativa e a Lei das Sociedades Anônimas fale em apresentação dos

valores correspondentes do exercício anterior, não existe nenhuma determinação legal que estabeleça que o relatório do auditor independente deva incluir também opinião sobre o ano anterior, portanto, esta e as demais normas de auditoria que tratam da emissão de relatório adotam integralmente o modelo internacional em que o relatório cobre somente o ano corrente.

- (3) No caso em que incluir demonstrações consolidadas ou outras demonstrações, como a Demonstração do Valor Adicionado, este parágrafo e o da opinião devem ser adaptados.
- (4) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.
- (5) 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 das demonstrações contábeis, a redação desta sentença seria como segue: "Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.
- (6) 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 das demonstrações contábeis, a redação desta sentença seria como segue: "Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.

Exemplo 2: As circunstâncias incluem o seguinte:

- Auditoria de conjunto completo de demonstrações contábeis exigida por lei ou regulamento.
- As demonstrações contábeis foram elaboradas para fins gerais pela administração da entidade de acordo com a estrutura de relatório financeiro (Lei XYZ) da Jurisdição X (ou seja, uma estrutura de relatório financeiro, que compreende lei ou regulamento, elaborada para satisfazer as necessidades de informações financeiras comuns de ampla gama de usuários, mas que não é uma estrutura de apresentação adequada).
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis na NBC TA 210.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES(1) SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

[Destinatário apropriado]

(2)

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1(3) e as respectivas demonstrações(4) do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis

A administração da Entidade é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis de acordo com a Lei XYZ da Jurisdição X e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Responsabilidade dos auditores independentes(5)

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelo auditor e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgação apresentados nas demonstrações contábeis. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da Entidade para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia(6). Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Opinião

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis da Companhia ABC pelo exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a Lei XYZ da Jurisdição X.

[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)Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.

- (2) O subtítulo "Relatório sobre as demonstrações contábeis" não é necessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo "Relatório sobre outras exigências legais e reguladoras" não é aplicável, o que é o caso do Brasil.
- (3) Embora a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis utilizada no Brasil determine a apresentação de demonstrações contábeis de forma comparativa e a Lei das Sociedades Anônimas fale em apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior, não existe nenhuma determinação legal que estabeleça que o relatório do auditor independente deva incluir também opinião sobre o ano anterior, portanto, esta e as demais normas de auditoria que tratam da emissão de relatório adotam integralmente o modelo internacional em que o relatório cobre somente o ano corrente.
- (4) No caso em que incluir demonstrações consolidadas ou outras demonstrações, como a Demonstração do Valor Adicionado, este parágrafo e o da opinião devem ser adaptados.
- (5) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.
- (6) 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 das demonstrações contábeis, a redação desta sentença seria como segue: "Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias."

Exemplo 3: As circunstâncias incluem o seguinte:

- Auditoria de demonstrações contábeis consolidadas para fins gerais elaboradas pela administração da controladora de acordo com as normas internacionais de contabilidade.
- Os termos do trabalho de auditoria do grupo refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis na NBC TA 210.
- Além da auditoria das demonstrações contábeis do grupo, o auditor tem outras responsabilidades relativas à emissão de relatório de auditoria especificadas de acordo com a lei local.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS⁽¹⁾

[Destinatário apropriado]

(2)

Examinamos as demonstrações contábeis consolidadas da Entidade ABC e suas controladas, que compreendem o balanço patrimonial consolidado em 31 de dezembro de 20X1⁽³⁾ e as respectivas demonstrações⁽⁴⁾ consolidadas do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis consolidadas

A Administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessas demonstrações contábeis consolidadas de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade e pelos controles internos que ela determinou como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis consolidadas livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

Responsabilidade dos auditores independentes(5)

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis com base em nossa auditoria, conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Essas normas requerem o cumprimento de exigências éticas pelo auditor e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis consolidadas estão livres de distorção relevante.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nas demonstrações contábeis consolidadas. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis consolidadas, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de riscos, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis consolidadas da Companhia para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles internos da Companhia(6). Uma auditoria inclui, também, a avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas e a razoabilidade das estimativas contábeis feitas pela administração, bem como a avaliação da apresentação das demonstrações contábeis consolidadas tomadas em conjunto.

Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião.

Opinião

Em nossa opinião, as demonstrações contábeis consolidadas acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira consolidada da Entidade ABC e suas controladas em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho consolidado de suas operações e os seus fluxos de caixa consolidados para o exercício findo naquela data, de acordo com as normas internacionais de contabilidade.

[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) Título no plural em decorrência do uso mais frequente pelas firmas (pessoa jurídica), todavia deve ser adaptado às circunstâncias de auditor pessoa física.
- (2) O subtítulo "Relatório sobre as demonstrações contábeis" não é necessário nas circunstâncias em que o segundo subtítulo "Relatório sobre outras exigências legais e reguladoras" não é aplicável, o que é o caso do Brasil.
- (3) Embora a Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis utilizada no Brasil determine a apresentação de demonstrações contábeis de forma comparativa e a Lei das Sociedades Anônimas fale em apresentação dos valores correspondentes do exercício anterior, não existe nenhuma determinação legal que estabeleça que o relatório do auditor independente deva incluir também opinião sobre o ano anterior, portanto, esta e as demais normas de auditoria que tratam da emissão de relatório adotam integralmente o modelo internacional em que o relatório cobre somente o ano corrente.
- (4) No caso em que incluir outras demonstrações, como por exemplo, a Demonstração do Valor Adicionado, este parágrafo e o da opinião devem ser adaptados.
- (5) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.
- (6) 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 das demonstrações contábeis consolidadas, a redação desta sentença seria como segue: "Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação das demonstrações contábeis consolidadas da entidade para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias."