

NBC TA 705 - APROVAÇÃO

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.232, de 04.12.2009

Aprova a NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente.

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 705 – “Modificações na Opinião do Auditor Independente”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 705.

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 705 – MODIFICAÇÕES NA OPINIÃO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Índice	Item
INTRODUÇÃO	
Alcance	1
Tipos de opinião modificada	2
Data de vigência	3
OBJETIVO	4
DEFINIÇÕES	5
REQUISITOS	
Circunstâncias em que é necessário modificar a opinião do auditor independente	6
Determinação do tipo de modificação na opinião do auditor independente – 15	7
Forma e conteúdo do relatório do auditor independente com opinião modificada	16 – 27
Comunicação com os responsáveis pela governança	28
APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS	
Tipos de opinião modificada	A1
Natureza das distorções relevantes – A7	A2
Natureza da impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente	A8 – A12
Consequência da impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente devido à limitação imposta pela administração depois da A15	A13 –
aceitação do trabalho pelo auditor	

Outras considerações relativas à opinião adversa ou abstenção de opinião
A16

Forma e conteúdo do relatório do auditor independente com opinião modificada
A24 A17 –

Comunicação com os responsáveis pela governança A25

Apêndice: Exemplos de relatórios dos auditores independentes com opinião modificada

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 de emitir um relatório apropriado nas circunstâncias em que, ao formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis de acordo com a NBC TA 700, o auditor conclui que é necessária uma modificação na sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

Para entendimento apropriado e aplicação desta Norma, modificação da opinião tem o significado de emitir um relatório diferente do “limpo”, ou seja, observando um dos tipos a seguir apresentado.

Tipos de opinião modificada

2. Esta Norma estabelece três tipos de opinião modificada, a saber, opinião com ressalva, opinião adversa e abstenção de opinião. A decisão sobre que tipo de opinião modificada é apropriada depende da (ver item A1):
 - (a) natureza do assunto que deu origem à modificação, ou seja, se as demonstrações contábeis apresentam distorção relevante ou, no caso de impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, podem apresentar distorção relevante; e
 - (b) opinião do auditor sobre a disseminação dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto sobre as demonstrações contábeis.

Data de vigência

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

Objetivo

4. O objetivo do auditor é expressar claramente uma opinião modificada de forma apropriada sobre as demonstrações contábeis, que é necessária quando:

- (a) o auditor conclui, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis como um todo apresentam distorções relevantes; ou
- (b) o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis como um todo não apresentam distorções relevantes.

Definições

5. Para fins das normas de auditoria, os termos a seguir possuem os significados a eles atribuídos:

Generalizado é o termo usado, no contexto de distorções, para descrever os efeitos disseminados de distorções sobre as demonstrações contábeis ou os possíveis efeitos de distorções sobre as demonstrações contábeis que não são detectados, se houver, devido à impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. Efeitos generalizados sobre as demonstrações contábeis são aqueles que, no julgamento do auditor:

- (i) não estão restritos aos elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis;
- (ii) se estiverem restritos, representam ou poderiam representar uma parcela substancial das demonstrações contábeis; ou
- (iii) em relação às divulgações, são fundamentais para o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários.

Opinião modificada compreende opinião com ressalva, adversa ou abstenção de opinião.

Requisitos

Circunstâncias em que é necessário modificar a opinião do auditor independente

6. O auditor deve modificar a opinião no seu relatório quando:
- (a) ele conclui, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis, como um todo, apresentam distorções relevantes (ver itens A2 a A7); ou
 - (b) o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis como um todo não apresentam distorções relevantes (ver itens A8 a A12).

Determinação do tipo de modificação na opinião do auditor independente

Opinião com ressalva

7. O auditor deve expressar uma opinião com ressalva quando:

- (a) ele, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis; ou
- (b) ele não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados.

Opinião adversa

- 8. O auditor deve expressar uma opinião adversa quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis.

Abstenção de opinião

- 9. O auditor deve abster-se de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião e ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes e generalizadas.
- 10. O auditor deve abster-se de expressar uma opinião quando, em circunstâncias extremamente raras envolvendo diversas incertezas, o auditor conclui que, independentemente de ter obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre cada uma das incertezas, não é possível expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis devido à possível interação das incertezas e seu possível efeito cumulativo sobre essas demonstrações contábeis.

Consequência da impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente devido a uma limitação imposta pela administração depois da aceitação do trabalho pelo auditor

- 11. Se, depois de aceitar o trabalho, o auditor tomar conhecimento que a administração impôs uma limitação ao alcance da auditoria que tem, segundo ele, probabilidade de resultar na necessidade de expressar uma opinião com ressalva ou abster-se de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, o auditor deve solicitar que a administração retire a limitação.
- 12. No caso de a administração se recusar a retirar a limitação mencionada no item 11, o auditor deve comunicar o assunto aos responsáveis pela governança, a menos que todos aqueles responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade (NCB TA 260, item 13), assim como determinar se é possível executar procedimentos alternativos para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente.
- 13. Se o auditor não conseguir obter evidência apropriada e suficiente de auditoria, o auditor deve determinar as implicações como segue:

- (a) se ele concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados, o auditor deve emitir uma opinião com ressalva; ou
 - (b) se ele concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes e generalizados de modo que uma ressalva na opinião seria não adequada para comunicar a gravidade da situação, o auditor deve (ver itens A13 e A14):
 - (i) renunciar ao trabalho de auditoria, quando praticável e possível de acordo com as leis ou regulamentos aplicáveis; ou
 - (ii) se a renúncia ao trabalho de auditoria antes da emissão do seu relatório de auditoria independente não for viável ou possível, abster-se de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis.
14. Se o auditor renunciar conforme previsto no item 13(b)(i), antes da renúncia, ele deve comunicar aos responsáveis pela governança quaisquer assuntos relativos a distorções identificadas durante a auditoria que dariam origem a uma opinião modificada (ver item A15).

Outras considerações relativas à opinião adversa ou abstenção de opinião

15. Quando o auditor considera necessário expressar uma opinião adversa ou abster-se de expressar opinião sobre as demonstrações contábeis como um todo, o seu relatório de auditoria independente não deve incluir, também, no mesmo relatório, uma opinião não modificada com relação à mesma estrutura de relatório financeiro sobre um quadro isolado das demonstrações contábeis ou sobre um ou mais elementos, contas ou itens específicos da demonstração contábil. A inclusão de uma opinião não modificada no mesmo relatório nessas circunstâncias contrariaria a opinião adversa ou a abstenção de opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis como um todo (ver item A16). A NBC TA 805 trata das circunstâncias em que o auditor é contratado para expressar uma opinião separada sobre um ou mais elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração contábil.

Forma e conteúdo do relatório do auditor independente com opinião modificada

Parágrafo contendo a base para a modificação

16. Quando o auditor modifica a opinião sobre as demonstrações contábeis, ele deve, além dos elementos específicos requeridos pela NBC TA 700, incluir um parágrafo no seu relatório de auditoria independente que fornece uma descrição do assunto que deu origem à modificação. O auditor deve colocar esse parágrafo imediatamente antes do parágrafo da opinião no seu relatório de auditoria independente, utilizando o título "Base para opinião com ressalva," "Base para opinião adversa" ou "Base para abstenção de opinião", conforme apropriado (ver item A17).

17. Se houver uma distorção relevante nas demonstrações contábeis relacionada a valores específicos nessas demonstrações contábeis (incluindo divulgações quantitativas), o auditor deve incluir no parágrafo contendo a base para a modificação uma descrição e a quantificação dos efeitos financeiros da distorção, a menos que seja impraticável. Se não for praticável quantificar os efeitos financeiros, o auditor deve especificar isso no referido parágrafo contendo a base para a modificação (ver item A18).
18. Se houver uma distorção relevante nas demonstrações contábeis, relacionada com as divulgações nas notas explicativas, o auditor deve incluir uma explicação sobre como as divulgações estão distorcidas no parágrafo contendo a base para a modificação.
19. Se houver uma distorção relevante das demonstrações contábeis, relacionada com a não divulgação de informações que devem ser divulgadas, o auditor deve:
 - (a) discutir a não divulgação com os responsáveis pela governança;
 - (b) descrever a natureza da informação omitida no parágrafo contendo a base para a modificação; e
 - (c) a menos que proibido por lei ou regulamento, incluir as divulgações omitidas, desde que praticável e que o auditor tenha obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre a informação omitida (ver item A19).
20. Se a modificação for decorrente da impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, o auditor deve incluir as razões dessa impossibilidade no parágrafo contendo a base para a modificação.
21. Mesmo que o auditor tenha emitido uma opinião adversa ou se absteve de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, ele deve descrever no parágrafo contendo a base para a modificação as razões para quaisquer outros assuntos dos quais ele está ciente que teriam requerido uma modificação da opinião, assim como os respectivos efeitos (ver item A20).

Parágrafo da opinião

22. Quando o auditor modifica sua opinião deve usar o título "Opinião com ressalva," "Opinião adversa" ou "Abstenção de Opinião", conforme apropriado, para o parágrafo da opinião (ver itens A21, A23 e A24).
23. Quando o auditor expressa uma opinião com ressalva devido a uma distorção relevante nas demonstrações contábeis, ele deve especificar no parágrafo da opinião que, em sua opinião, exceto pelos efeitos do(s) assunto (s) descrito(s) no parágrafo sobre a base para opinião com ressalva:
 - (a) as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes (ou apresentam uma visão verdadeira e justa), de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável quando

- o relatório é emitido de acordo com uma estrutura que tem como objetivo a apresentação adequada das demonstrações contábeis; ou
- (b) as demonstrações contábeis foram elaboradas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável quando o relatório é emitido de acordo com uma estrutura de conformidade.

Quando a modificação é decorrente da impossibilidade de obter evidência apropriada e suficiente de auditoria, o auditor deve usar a correspondente frase "exceto pelos possíveis efeitos do(s) assunto(s) ..." para a opinião modificada (ver item A22).

- 24. Quando o auditor expressa uma opinião adversa, ele deve especificar no parágrafo da opinião que, em sua opinião, devido à relevância do(s) assunto (s) descrito(s) no parágrafo sobre a base para opinião adversa:
 - (a) as demonstrações contábeis não estão apresentadas adequadamente (ou não apresentam uma visão verdadeira e justa), de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável quando o relatório é emitido de acordo com uma estrutura que tem como objetivo a apresentação adequada; ou
 - (b) as demonstrações contábeis não foram elaboradas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável quando o relatório é emitido de acordo com a estrutura de conformidade.
- 25. Quando o auditor se abstém de expressar uma opinião devido à impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, ele deve especificar no parágrafo da opinião que:
 - (a) devido à relevância do(s) assunto(s) descrito(s) no parágrafo sobre a base para abstenção de opinião, o auditor não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião de auditoria; e, conseqüentemente,
 - (b) o auditor não expressa opinião sobre as demonstrações contábeis.

Descrição da responsabilidade do auditor quando expressa uma opinião com ressalva ou adversa

- 26. Quando o auditor expressa uma opinião com ressalva ou adversa, ele deve alterar a descrição de sua responsabilidade no relatório para especificar que ele acredita que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar sua opinião modificada.

Descrição da responsabilidade do auditor quando se abstém de expressar uma opinião

- 27. Quando o auditor se abstém de expressar uma opinião devido à impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, ele deve alterar o parágrafo introdutório do relatório do auditor para especificar que foi contratado para examinar as demonstrações contábeis. O auditor também deve alterar a descrição da sua responsabilidade e a descrição do alcance da auditoria para

especificar somente o seguinte: "Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na condução da auditoria de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Em decorrência do(s) assunto (s) descrito(s) no parágrafo sobre a base para abstenção de opinião, não conseguimos obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar uma opinião de auditoria."

Comunicação com os responsáveis pela governança

28. Quando o auditor prevê modificar a opinião no seu relatório, ele deve comunicar aos responsáveis pela governança as circunstâncias que levaram à modificação prevista e o texto proposto da modificação (ver item A25).

Aplicação e outros materiais explicativos

Tipos de opinião modificada (ver item 2)

- A1. A tabela a seguir mostra como a opinião do auditor sobre a natureza do assunto que gerou a modificação, e a disseminação de forma generalizada dos seus efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis, afeta o tipo de opinião a ser expressa.

<i>Natureza do assunto que gerou a modificação</i>	<i>Julgamento do auditor sobre a disseminação de forma generalizada dos efeitos ou possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis</i>	
	<i>Relevante mas não generalizado</i>	<i>Relevante e generalizado</i>
<i>As demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes</i>	<i>Opinião com ressalva</i>	<i>Opinião adversa</i>
<i>Impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente</i>	<i>Opinião com ressalva</i>	<i>Abstenção de opinião</i>

Natureza das distorções relevantes (ver item 6(a))

- A2. A NBC TA 700, item 11, requer que o auditor, ao formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, conclua se foi obtida segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, estão livres de distorções relevantes. Essa conclusão leva em consideração a avaliação do auditor de distorções não corrigidas, se houver, nas demonstrações contábeis, de acordo com a NBC TA 450, item 4 (a).

- A3. A NBC TA 450 define uma distorção como a diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de um item informado nas demonstrações contábeis e o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação necessários para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Conseqüentemente, pode surgir uma distorção relevante nas demonstrações contábeis em relação a:
- (a) adequação das políticas contábeis selecionadas;
 - (b) aplicação das políticas contábeis selecionadas; ou
 - (c) adequação das divulgações nas demonstrações contábeis.

Adequação das políticas contábeis selecionada

- A4. Em relação à adequação das políticas contábeis selecionadas pela administração, podem surgir distorções relevantes nas demonstrações contábeis quando:
- (a) as políticas contábeis selecionadas não são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável; ou
 - (b) as demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas, não representam as transações e eventos subjacentes de modo a alcançar uma apresentação adequada.
- A5. As estruturas de relatórios financeiros incluem frequentemente requisitos para a contabilização e a divulgação de mudanças nas políticas contábeis. Se a entidade mudou políticas contábeis significativas, uma distorção relevante nas demonstrações contábeis pode surgir quando a entidade não cumpriu esses requisitos.

Aplicação de políticas contábeis selecionadas

- A6. Em relação à aplicação das políticas contábeis selecionadas, podem surgir distorções relevantes nas demonstrações contábeis:
- (a) quando a administração não aplicou as políticas contábeis selecionadas de maneira consistente com a estrutura de relatório financeiro, incluindo quando a administração não aplicou as políticas contábeis selecionadas de maneira uniforme entre períodos ou para transações e eventos similares (consistência na aplicação); ou
 - (b) devido ao método de aplicação das políticas contábeis selecionadas (por exemplo, erro não intencional na aplicação).

Adequação das divulgações nas demonstrações contábeis

- A7. Em relação à adequação das divulgações nas demonstrações contábeis, podem surgir distorções relevantes nas demonstrações contábeis quando:
- (a) as demonstrações contábeis não incluem todas as divulgações exigidas pela estrutura de relatório financeiro aplicável;
 - (b) as divulgações nas demonstrações contábeis não estão apresentadas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável; ou
 - (c) as demonstrações contábeis não fornecem as divulgações necessárias para alcançar uma apresentação adequada.

Natureza da impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente (ver item 6(b))

- A8. A impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente (também denominada como limitação no alcance da auditoria) pode ser decorrente de:
- (a) circunstâncias que estão fora do controle da entidade;
 - (b) circunstâncias relacionadas à natureza ou à época do trabalho do auditor; ou
 - (c) limitações impostas pela administração.
- A9. A impossibilidade de executar um procedimento específico não constitui uma limitação no alcance da auditoria se o auditor conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente por meio de procedimentos alternativos. Caso não seja possível, os requisitos dos itens 7(b) e 10 aplicam-se conforme apropriado. As limitações impostas pela administração podem ter outras implicações para a auditoria, como para a avaliação do auditor sobre riscos de fraude e sua consideração sobre continuação do trabalho.
- A10. Exemplos de circunstâncias que estão fora do controle da entidade incluem:
- os registros contábeis da entidade foram destruídos;
 - os registros contábeis de componente significativo foram apreendidos indefinidamente por autoridades governamentais.
- A11. Exemplos de circunstâncias relacionadas à natureza ou à época do trabalho do auditor incluem, quando:
- a entidade deve usar o método de equivalência patrimonial para uma entidade coligada e o auditor não conseguir obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre as informações contábeis dessa coligada para avaliar se o método de equivalência patrimonial foi aplicado de forma adequada;
 - a nomeação do auditor é feita em uma época em que o auditor não consegue acompanhar a contagem física dos estoques;
 - o auditor determina que somente a execução de procedimentos substantivos não é suficiente, porém os controles da entidade não são eficazes.
- A12. Exemplos de impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente decorrente de limitação no alcance da auditoria imposta pela administração incluem, quando:
- a administração não permite que o auditor acompanhe a contagem física dos estoques;
 - a administração não permite que o auditor solicite confirmação externa de saldos contábeis específicos.

Consequência da impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente devido à limitação imposta pela administração depois da aceitação do trabalho pelo auditor (ver itens 13(b) e 14)

A13. A viabilidade de renunciar ao trabalho de auditoria pode depender do estágio de execução do trabalho na época em que a administração impõe a limitação de alcance. No caso de o auditor ter concluído parte significativa da auditoria, ele pode decidir concluir a auditoria na medida do possível, abster-se de expressar uma opinião e explicar a limitação de alcance no parágrafo sobre a base para abstenção de opinião ao invés de renunciar.

A14. Em certas circunstâncias, pode não ser possível ao auditor renunciar ao trabalho de auditoria se for exigido por lei ou regulamento que ele continue esse trabalho. Esse poderia ser o caso do auditor nomeado para auditar as demonstrações contábeis de entidade do setor público. Esse também poderia ser o caso em situações onde o auditor é nomeado para auditar as demonstrações contábeis que cobrem um período específico, ou nomeado por um período específico e seja proibido renunciar antes da conclusão da auditoria dessas demonstrações contábeis, ou antes do final do referido período, respectivamente. O auditor pode também considerar necessário incluir um parágrafo de Outros Assuntos no relatório do auditor independente (NBC TA 706, item A5).

A15. Quando o auditor conclui que a renúncia ao trabalho de auditoria é necessária em decorrência de limitação no alcance, pode haver uma exigência profissional, legal ou regulatória para que o auditor comunique os assuntos relacionados à renúncia ao trabalho de auditoria às agências reguladoras ou aos proprietários da entidade.

Outras considerações relativas à opinião adversa ou abstenção de opinião (ver item 15)

A16. Seguem exemplos de circunstâncias de emissão de relatório que não contradizem a opinião adversa ou abstenção de opinião do auditor:

- A expressão de uma opinião não modificada sobre as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma determinada estrutura de relatório financeiro e, dentro do mesmo relatório, a expressão de uma opinião adversa sobre as mesmas demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro diferente.
- A expressão de uma abstenção de opinião em relação aos resultados das operações (performance das operações) e fluxos de caixa, quando relevante, e uma opinião não modificada em relação à posição patrimonial e financeira (NBC TA 510, item 10). Neste caso, o auditor não expressa uma abstenção de opinião sobre as demonstrações contábeis como um todo.

Forma e conteúdo do relatório do auditor independente com opinião modificada

Parágrafo contendo a base para a modificação (ver itens 16 e 17, 19(b), 21)

- A17. A consistência no relatório do auditor independente ajuda a promover o entendimento dos usuários e a identificar circunstâncias não usuais quando ocorrem. Consequentemente, embora a uniformidade na redação de uma opinião modificada e na descrição da base para a modificação possa não ser possível, é necessário que haja consistência na forma e no conteúdo do relatório do auditor independente.
- A18. Um exemplo dos efeitos financeiros de distorções relevantes que o auditor pode descrever no parágrafo contendo a base para a modificação no relatório do auditor independente é a quantificação dos efeitos sobre imposto de renda, lucro antes dos impostos, lucro líquido e patrimônio líquido no caso dos estoques estarem superavaliados.
- A19. A divulgação de informações omitidas no parágrafo contendo a base para a modificação, não seria viável se:
- (a) as divulgações não foram elaboradas pela administração ou as divulgações não estão prontamente disponíveis para o auditor; ou
 - (b) no julgamento do auditor, as divulgações teriam uma quantidade excessiva de informações em relação ao relatório do auditor independente.
- A20. A opinião adversa ou a abstenção de opinião relativa a um assunto específico descrito no parágrafo sobre a base para a ressalva, não justifica a omissão da descrição de outros assuntos identificados que teriam de outra forma requerido uma modificação da opinião do auditor. Nesses casos, a divulgação desses outros assuntos que o auditor tem conhecimento pode ser relevante para os usuários das demonstrações contábeis.

Parágrafo de opinião (ver itens 22 e 23)

- A21. A inclusão do título para esse parágrafo deixa claro para o usuário que a opinião do auditor está modificada e indica o tipo de modificação.
- A22. Quando o auditor expressa uma opinião com ressalva, não é apropriado usar frases como "com a explicação acima" ou "sujeito a" no parágrafo de opinião, pois elas não são suficientemente claras ou enfáticas.

Exemplos de relatórios dos auditores independentes

- A23. Os exemplos 1 e 2 no Apêndice contêm relatórios dos auditores independentes com opiniões com ressalva e adversa, respectivamente, pois as demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes.
- A24. O exemplo 3 no Apêndice contém um relatório do auditor independente com uma opinião com ressalva, pois o auditor não teve condição de obter evidência apropriada e suficiente de auditoria. O exemplo 4 contém uma abstenção de opinião devido à impossibilidade do auditor de obter evidência apropriada e

suficiente de auditoria sobre um único elemento das demonstrações contábeis. O exemplo 5 contém uma abstenção de opinião devido à impossibilidade do auditor em obter evidência apropriada e suficiente de auditoria sobre diversos elementos das demonstrações contábeis. Em cada um dos últimos dois casos, os possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis da impossibilidade são relevantes e generalizados.

Comunicação com os responsáveis pela governança (ver item 28)

A25. Comunicar aos responsáveis pela governança as circunstâncias que levam a uma modificação prevista na opinião do auditor e o texto proposto da modificação permite que:

- (a) o auditor comunique aos responsáveis pela governança com referência à(s) modificação(s) pretendida(s) e as razões (ou circunstâncias) para a(s) modificação(s);
- (b) o auditor busque a concordância dos responsáveis pela governança em relação aos fatos do(s) assunto(s) que deu (deram) origem à(s) modificação(s) prevista(s), ou confirme assuntos que estejam em desacordo com a administração; e
- (c) os responsáveis pela governança tenham uma oportunidade de fornecer ao auditor informações adicionais e explicações sobre o (s) assunto(s) que deu (deram) origem à(s) modificação(s) prevista(s).

Apêndice (ver itens A23 e 24)

Exemplos de relatórios dos auditores independentes com opinião modificada

- Exemplo 1: Relatório do auditor independente com opinião com ressalva devido à distorção relevante nas demonstrações contábeis.
- Exemplo 2: Relatório do auditor independente com opinião adversa devido à distorção relevante nas demonstrações contábeis.
- Exemplo 3: Relatório do auditor independente com opinião com ressalva devido à impossibilidade do auditor em obter evidência apropriada e suficiente de auditoria.
- Exemplo 4: Relatório do auditor independente com abstenção de opinião devido à impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre um único elemento das demonstrações contábeis.
- Exemplo 5: Relatório do auditor independente com abstenção de opinião devido à impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre diversos elementos das demonstrações contábeis.

Exemplo 1:

As circunstâncias incluem o seguinte:

- auditoria do conjunto completo de demonstrações contábeis para fins gerais elaboradas 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 sobre as demonstrações contábeis na NBC TA 210;
- os estoques estão superavaliados. A distorção é considerada relevante, mas não generalizada para as demonstrações contábeis;

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS⁽¹⁾

[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 do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa⁽⁴⁾ para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração⁽⁵⁾ da Companhia 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(6)

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 sobre a eficácia desses controles internos da Companhia(7). 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 com ressalva.

Base para opinião com ressalva

Os estoques da Companhia estão apresentados no balanço patrimonial por \$ xxx. A administração não avaliou os estoques pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, mas somente pelo custo, o que representa um desvio em relação às práticas contábeis adotadas no Brasil. Os registros da Companhia indicam que se a administração tivesse avaliado os estoques pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, teria sido necessário uma provisão de \$ xxx para reduzir os estoques ao valor líquido de realização. Consequentemente, o lucro líquido e o patrimônio líquido teriam sido reduzidos em \$ xxx e \$ xxx, respectivamente, após os efeitos tributários.

Opinião com ressalva

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito no parágrafo Base para opinião com ressalva, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia 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)]

[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) 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.
- (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 de também incluir demonstrações consolidadas, adaptar o texto, inclusive no que tange a inclusão da expressão "e controladas". De forma similar, caso o exame inclua outras demonstrações (exemplo Demonstração do Valor Adicionado), este parágrafo e o da opinião também devem ser adaptados.
- (5) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (6) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.
- (7) 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 dessa 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 demonstrações contábeis consolidadas para fins gerais elaboradas pela administração da entidade de acordo com as normas internacionais de contabilidade;

- os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis na NBC TA 210;
- as demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes devido à não consolidação de uma subsidiária. A distorção é considerada relevante e generalizada nas demonstrações contábeis. Os efeitos da distorção sobre as demonstrações contábeis não foram determinados por não ser viável.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS⁽¹⁾

[Destinatário apropriado]

(2)

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

Responsabilidade da administração⁽⁵⁾ da Companhia 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 relatório financeiro 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⁽⁶⁾

Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis consolidadas 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, 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(7). 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 adversa.

Base para opinião adversa

Conforme explicado na Nota X, a Companhia não consolidou as demonstrações contábeis da controlada XYZ, que foi adquirida durante 20X1, devido não ter sido possível determinar os valores justos de certos ativos e passivos relevantes dessa controlada na data da aquisição. Esse investimento, portanto, está contabilizado com base no custo. De acordo com as normas internacionais de relatório financeiro, a controlada deveria ter sido consolidada. Se a controlada XYZ tivesse sido consolidada, muitos elementos nas demonstrações contábeis teriam sido afetados de forma relevante. Os efeitos da não consolidação sobre as demonstrações contábeis não foram determinados.

Opinião adversa

Em nossa opinião, devido à importância do assunto discutido no parágrafo Base para opinião adversa, as demonstrações contábeis consolidadas não apresentam adequadamente a posição patrimonial e financeira consolidada da Companhia ABC e suas controladas em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho consolidado das suas operações e os fluxos de caixa consolidados para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 de acordo com as normas internacionais de relatório financeiro.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório)]

[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) 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.
- (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) Adaptar este parágrafo e o da opinião caso seja incluída outras demonstrações.
- (5) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (6) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.
- (7) 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 dessa 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 do conjunto completo de demonstrações contábeis para fins gerais elaboradas 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 sobre as demonstrações contábeis na NBC TA 210;
- o auditor não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre um investimento em uma coligada estrangeira. Os possíveis efeitos da impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente são considerados relevantes, mas não generalizados nas demonstrações contábeis.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS⁽¹⁾

[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 do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa⁽⁴⁾ para o exercício findo naquela data, assim como o resumo das principais práticas contábeis e demais notas explicativas.

Responsabilidade da administração⁽⁵⁾ da Companhia 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(6)

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 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 sobre a eficácia desses controles internos da Companhia(7). 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 com ressalva.

Base para opinião com ressalva

O investimento da Companhia ABC na Empresa XYZ, uma coligada estrangeira adquirida durante o exercício e contabilizada pelo método de equivalência patrimonial, está registrado por \$ xxx no balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1, e a participação da Companhia ABC no lucro líquido da Empresa XYZ de \$ xxx está incluído no resultado do exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 da Companhia ABC. Não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre o valor contábil do investimento da Companhia ABC na Empresa XYZ em 31 de dezembro de 20X1 e da participação dela no lucro líquido da investida XYZ em razão de não termos tido acesso às informações contábeis, à administração e aos auditores da Empresa XYZ. Consequentemente, não nos foi possível determinar se havia necessidade de ajustar esses valores.

Opinião com ressalva

Em nossa opinião, exceto pelos possíveis efeitos do assunto descrito no parágrafo Base para opinião com ressalva, as demonstrações contábeis acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Companhia 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)]

[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) 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.
- (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 de também incluir demonstrações consolidadas, adaptar o texto, inclusive no que tange a inclusão da expressão "e controladas". De forma similar, caso o exame inclua outras demonstrações (exemplo Demonstração do Valor Adicionado), este parágrafo e o da opinião também devem ser adaptados.
- (5) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (6) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.
- (7) 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 dessa 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 4:

As circunstâncias incluem o seguinte:

- auditoria do conjunto completo de demonstrações contábeis para fins gerais elaboradas 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;
- o auditor não teve condições de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre um único elemento (extremamente relevante) das demonstrações contábeis, ou seja, o auditor também não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre as informações financeiras de um investimento conjunto que representa mais de 90% do patrimônio líquido da empresa. Os possíveis efeitos dessa impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente são considerados relevantes e generalizados para as demonstrações contábeis.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS⁽¹⁾

[Destinatário apropriado]

(2)

Fomos contratados para examinar 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⁽⁵⁾ da Companhia 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⁽⁶⁾

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. Em decorrência do assunto descrito no parágrafo Base para abstenção de opinião, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria.

Base para abstenção de opinião

O investimento da empresa no empreendimento XYZ (localizado no País X e cujo controle é mantido de forma compartilhada) está registrado por \$ xxx no balanço

patrimonial da Companhia ABC, que representa mais de 90% do seu patrimônio líquido em 31 de dezembro de 20X1.

Não nos foi permitido o acesso à administração e aos auditores da XYZ, incluindo a documentação de auditoria do auditor da XYZ. Conseqüentemente, não nos foi possível determinar se havia necessidade de ajustes em relação à participação proporcional da Companhia nos ativos da XYZ, que ela controla em conjunto, assim como sua participação proporcional nos passivos da XYZ pelos quais ela é responsável em conjunto, e sua participação proporcional nas receitas, despesas e nos elementos componentes das demonstrações das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa do exercício findo naquela data.

Abstenção de opinião

Devido à relevância do assunto descrito no parágrafo Base para abstenção de opinião, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria. Conseqüentemente, não expressamos uma opinião sobre as demonstrações contábeis acima referidas.

[Local (localidade de escritório de auditoria que emitiu o relatório)]

[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) 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.
- (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 de também incluir demonstrações consolidadas, adaptar o texto, inclusive no que tange a inclusão da expressão "e controladas". De forma similar, caso o exame inclua outras demonstrações (exemplo Demonstração do Valor Adicionado), este parágrafo também deve ser adaptado.

- (5) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica. Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (6) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.

Exemplo 5:

As circunstâncias incluem o seguinte:

- auditoria do conjunto completo de demonstrações contábeis para fins gerais elaboradas 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;
- o auditor não teve condições de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre diversos elementos das demonstrações contábeis, ou seja, o auditor não teve condições de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre os estoques e as contas a receber da entidade. Os possíveis efeitos dessa impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente são considerados relevantes e generalizados para as demonstrações contábeis.

RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS⁽¹⁾

[Destinatário apropriado]

(2)

Fomos contratados para examinar as demonstrações contábeis da Companhia ABC, que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1 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⁽⁴⁾ da Companhia 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⁽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. Em decorrência do assunto descrito no parágrafo Base para abstenção de opinião, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria.

Base para abstenção de opinião

Fomos nomeados auditores da Companhia ABC após 31 de dezembro de 20X1 e, portanto, não acompanhamos a contagem física dos estoques no início e no final do exercício. Não foi possível nos satisfazer por meios alternativos quanto às quantidades em estoque em 31 de dezembro de 20X0 e 20X1 que estão registradas no balanço patrimonial por \$ xxx e \$ xxx, respectivamente. Adicionalmente, a introdução do novo sistema informatizado de contas a receber em setembro de 20X1 resultou em diversos erros no saldo das contas a receber. Na data do nosso relatório de auditoria, a administração ainda estava no processo de sanar as deficiências do sistema e de corrigir os erros. Não conseguimos confirmar ou verificar por meios alternativos as contas a receber incluídas no balanço patrimonial no valor total de \$ xxx em 31 de dezembro de 20X1. Em decorrência desses assuntos, não foi possível determinar se teria havido necessidade de efetuar ajustes em relação aos estoques registrados ou não registrados e no saldo de contas a receber, assim como nos elementos componentes das demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa.

Abstenção de opinião

Devido à relevância dos assuntos descritos no parágrafo Base para abstenção de opinião, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria. Consequentemente, não expressamos opinião sobre as demonstrações contábeis acima referidas.

[Local (localidade do escritório de auditoria que emitiu o relatório)]

[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) 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.
- (3) No caso de também incluir demonstrações consolidadas, adaptar o texto, inclusive no que tange a inclusão da expressão "e controladas". De forma similar, caso o exame inclua outras demonstrações (exemplo Demonstração do Valor Adicionado), este parágrafo também deve ser adaptado.

- (4) Ou outro termo que seja apropriado no contexto da estrutura legal específica.
Para relatórios emitidos no Brasil sobre entidades brasileiras deve ser utilizada essa expressão.
- (5) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.