

## **NBC TA 805 - APROVAÇÃO**

### **RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.237, de 04.12.2009**

*Aprova a NBC TA 805 – Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Contábeis e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das 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 805 – “Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Contábeis e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das Demonstrações Contábeis”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 805.

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

**Índice**

**Item**

**INTRODUÇÃO**

Alcance 1 – 3

Data de vigência 4

**OBJETIVO** 5

**DEFINIÇÕES** 6

**REQUISITOS**

Considerações ao aceitar o trabalho 7 –  
9

Considerações ao planejar e executar a auditoria 10

Formação de opinião e considerações sobre o relatório 11 – 17

**APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS**

Alcance A1 – A4

Considerações ao aceitar o trabalho A5  
– A9

Considerações ao planejar e executar a auditoria  
A10 – A14

**Apêndice 1:** Exemplos de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis

**Apêndice 2:** Exemplos de relatório dos auditores independentes sobre quadros isolados das demonstrações contábeis e sobre elementos específicos das demonstrações contábeis

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

## **Introdução**

### **Alcance**

1. As normas de auditoria (NBC TAs) da série 200-700 se aplicam à auditoria de demonstrações contábeis e devem ser adaptadas conforme necessário nas circunstâncias quando aplicadas a auditorias de outras informações financeiras históricas. Esta norma trata das considerações especiais para a auditoria de quadros isolados de uma demonstração contábil ou de um elemento, conta ou item específico de uma demonstração contábil. Os quadros isolados das demonstrações contábeis e os elementos, as contas ou os itens específicos das demonstrações contábeis podem ser elaborados de acordo com uma estrutura conceitual para fins gerais ou propósitos especiais. No caso de serem elaborados de acordo com uma estrutura conceitual de contabilidade para propósitos especiais, a NBC TA 800, também se aplica à auditoria (ver itens A1 a A4).
2. Esta Norma não se aplica ao relatório de auditores de componente, emitido como resultado do exame das informações contábeis de um componente de um grupo de empresas, por solicitação da equipe de trabalho do grupo para fins de auditoria de demonstrações contábeis do grupo (ver NBC TA 600).
3. Esta Norma não suprime os requisitos das outras normas de auditoria, nem pretende tratar de todas as considerações especiais que podem ser relevantes nas circunstâncias do trabalho.

### **Data de vigência**

4. Esta Norma é aplicável na auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis para períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010. No caso de auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis elaboradas em data específica, esta Norma é aplicável na auditoria dessas informações elaboradas com data de 1º de janeiro de 2011 ou data posterior. [Essa defasagem de 1 ano

é proposital para evitar ambiguidade ou aplicação antecipada desta Norma para quadros isolados ou elementos específicos elaborados para uma data específica, após o encerramento das primeiras demonstrações contábeis auditadas de acordo com as NBC TAs].

### **Objetivo**

5. O objetivo do auditor, ao aplicar as normas de auditoria na auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis, é tratar adequadamente as considerações especiais que são relevantes para:
  - (a) a aceitação do trabalho;
  - (b) o planejamento e a execução do referido trabalho; e
  - (c) a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre quadros isolados das demonstrações contábeis ou sobre elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis.

### **Definições**

6. Para fins desta Norma, a referência a:

*"Elementos das demonstrações contábeis" ou "elementos"* significam "elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis". (Para maior informação sobre "elementos" ver item 47 e seguintes da Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, aprovada pelo CFC. O item 47 da Estrutura exemplifica da seguinte forma: elementos diretamente relacionados à mensuração da posição patrimonial e financeira no balanço são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração do resultado são as receitas e as despesas e assim por diante, para os demais elementos).

A 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" significa as normas internacionais de contabilidade (IFRS) emitidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB).

*Quadros isolados das demonstrações contábeis ou elementos específicos das demonstrações contábeis* incluem as respectivas notas explicativas. As respectivas notas explicativas normalmente compreendem o resumo das

principais práticas contábeis e outras informações explicativas relevantes para as demonstrações contábeis ou para os elementos. (No contexto desta Norma, o balanço patrimonial ou qualquer outra demonstração considerada isoladamente é um quadro isolado, enquanto que uma conta é um item da demonstração contábil, como, por exemplo, as contas a receber de clientes no balanço patrimonial)

## **Requisitos**

### **Considerações ao aceitar o trabalho**

Aplicação das normas de auditoria

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

Aceitação da estrutura de relatório financeiro

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

Forma da opinião

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

### **Considerações ao planejar e executar a auditoria**

10. A NBC TA 200 estabelece que as normas de auditoria são escritas no contexto de auditoria de demonstrações contábeis e devem ser adaptadas conforme necessário nas circunstâncias quando aplicadas a auditoria de outras informações financeiras históricas (ver itens 2 e 13(f), este último que explica que o termo "demonstrações contábeis" normalmente refere-se ao conjunto completo de demonstrações contábeis, conforme determinado pelos requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável). Ao planejar e executar a auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos das demonstrações contábeis, o auditor deve adaptar todas as normas de auditoria relevantes para a auditoria, conforme necessário nas circunstâncias do trabalho (ver itens A10 a A14).

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

11. Ao formar uma opinião e emitir o seu relatório sobre quadros isolados das demonstrações contábeis ou sobre elementos específicos das demonstrações contábeis, o auditor deve aplicar os requisitos da NBC TA 700, adaptados conforme necessário nas circunstâncias do trabalho (ver itens A15 e A16).

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

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

Opinião modificada, parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos no relatório do auditor independente sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade

14. Se a opinião no relatório do auditor independente sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade contém modificação, ou se esse relatório inclui um parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos, o auditor deve determinar o possível efeito sobre seu relatório que abrange quadros isolados dessas demonstrações contábeis ou elementos específicos dessas demonstrações contábeis. Quando considerado apropriado, o auditor deve, também, incluir modificação na opinião sobre quadros isolados das demonstrações contábeis ou elementos específicos das demonstrações contábeis, ou ainda, incluir parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos no seu relatório (ver item A17).
15. Se o auditor conclui que é necessário expressar opinião adversa ou abster-se de expressar opinião sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade como um todo, o item 15 da NBC TA 705 não permite que o auditor inclua no mesmo relatório uma opinião sem modificações sobre quadros isolados das demonstrações contábeis que fazem parte dessas demonstrações contábeis ou sobre elementos específicos que fazem parte dessas demonstrações contábeis. Isso ocorre porque uma opinião sem modificações contradiz a opinião adversa ou a abstenção de opinião sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade como um todo (ver item A18).
16. Se o auditor conclui que é necessário expressar uma opinião adversa ou abster-se de expressar uma opinião sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis como um todo, mas no contexto da auditoria separada de um elemento específico que está incluído nessas demonstrações contábeis, o auditor, mesmo assim, considera apropriado expressar uma opinião sem modificações sobre esse elemento, o auditor deve fazê-lo somente se:
  - (a) o auditor não estiver proibido por lei ou regulamento de fazê-lo;
  - (b) essa opinião é expressa em outro relatório do auditor independente que não é publicado juntamente com o seu relatório sobre o conjunto completo das demonstrações contábeis, que contém opinião adversa ou com abstenção de opinião; e
  - (c) o elemento específico não constitui parte importante do conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade.
17. O auditor não deve expressar uma opinião sem modificações sobre quadros isolados do conjunto completo de demonstrações contábeis se ele expressou opinião adversa ou absteve-se de expressar opinião sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis como um todo. Esse é o caso de se ter um relatório específico sobre um quadro específico (por exemplo, balanço patrimonial). Nessa situação, mesmo que o relatório do auditor independente sobre o balanço patrimonial (isoladamente) não seja publicado juntamente com o relatório de auditoria independente que contém opinião adversa ou abstenção de opinião sobre o conjunto completo. Isso ocorre porque se considera que os quadros isolados das demonstrações contábeis constituem parte importante dessas demonstrações contábeis.

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

### **Alcance** (ver item 1)

- A1. O item 13(g) da NBC TA 200 define “informações contábeis históricas” como sendo informações expressas em termos financeiros em relação a uma entidade específica, derivadas principalmente do sistema contábil da entidade, a respeito de eventos econômicos ocorridos em períodos passados ou de condições ou circunstâncias econômicas em determinada data no passado.
- A2. O item 13(f) da NBC TA 200 define o termo “demonstrações contábeis” como uma representação estruturada de informações financeiras históricas, incluindo notas explicativas, com a finalidade de informar os recursos econômicos ou as obrigações da entidade em determinada data no tempo ou as mutações de tais recursos ou obrigações durante um período de tempo em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. O termo refere-se normalmente ao conjunto completo de demonstrações contábeis como determinado pela estrutura de relatório financeiro aplicável.
- A3. As normas de auditoria são escritas no contexto da auditoria de demonstrações contábeis (ver item 2 da NBC TA 200) e devem ser adaptadas conforme necessário nas circunstâncias quando aplicadas a auditorias de outras informações financeiras históricas, como quadros isolados das demonstrações contábeis ou elementos específicos das demonstrações contábeis, e esta Norma auxilia nesse aspecto. O Apêndice 1 apresenta uma lista de exemplos dessas informações contábeis históricas.
- A4. O trabalho de asseguarção razoável que não seja auditoria de informações financeiras históricas é realizado de acordo com a NBC TO 3000 específica para informações não históricas.

### **Considerações ao aceitar o trabalho**

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

- A5. A NBC TA 200 requer que o auditor cumpra (a) as exigências éticas relevantes, incluindo aquelas pertinentes à independência, relacionadas com trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis, e (b) todas as normas de auditoria relevantes para a auditoria. Além disso, requer que o auditor cumpra todos os requisitos de uma norma, a menos que, nas circunstâncias da auditoria, a norma inteira não seja relevante ou os requisitos não sejam relevantes por serem condicionados e a condição não exista. Em circunstâncias excepcionais, o auditor pode julgar necessário deixar de seguir requisito relevante de uma norma, realizando procedimentos alternativos para alcançar o objetivo do referido requisito (ver itens 4, 18, 22 e 23 da NBC TA 200).
- A6. O cumprimento dos requisitos de normas de auditoria relevantes para a auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos

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

Aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro (ver item 8)

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

Forma da opinião (ver item 9)

- A8. A forma da opinião a ser expressa pelo auditor depende da estrutura de relatório financeiro aplicável e de quaisquer leis ou regulamentos aplicáveis (ver item 8 da NBC TA 200). De acordo com a NBC TA 700, itens 35 e 36:
- (a) ao expressar uma opinião sem modificações sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada, a opinião do auditor deve, a menos que requerido de outra forma por lei ou regulamento, usar uma das seguintes frases:

- (i) "as demonstrações contábeis apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes,... de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável]" como utilizado no Brasil; ou
  - (ii) "as demonstrações contábeis apresentam uma visão verdadeira e justa de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável]";  
e
  - (b) ao expressar uma opinião sem modificações sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura de conformidade, a opinião do auditor afirma que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com [a estrutura de relatório financeiro aplicável].
- A9. No caso de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos das demonstrações contábeis, a estrutura de relatório financeiro aplicável pode não tratar explicitamente da apresentação das demonstrações contábeis ou dos elementos. Esse pode ser o caso quando a estrutura de relatório financeiro aplicável é baseada na estrutura de relatório financeiro estabelecida por organização normativa autorizada ou reconhecida para a elaboração do conjunto completo de demonstrações contábeis (por exemplo, normas internacionais de contabilidade). O auditor, portanto, considera se a forma esperada da opinião é apropriada considerando a estrutura de relatório financeiro aplicável. Os fatores que podem afetar a consideração do auditor sobre usar as frases "apresenta adequadamente, em todos os aspectos relevantes" ou "apresenta uma visão verdadeira e justa" na opinião do auditor incluem:
- se a estrutura de relatório financeiro aplicável está explícita ou implicitamente restrita à elaboração do conjunto completo de demonstrações contábeis;
  - se os quadros isolados das demonstrações contábeis ou elementos específicos das demonstrações contábeis:
    - cumprem totalmente com esses requisitos da estrutura aplicável para as demonstrações contábeis específicas ou os elementos específicos, e a apresentação das demonstrações contábeis ou dos elementos inclui as respectivas notas explicativas;
    - se necessário para alcançar a apresentação adequada, fornecerão divulgações além daquelas especificamente requeridas pela estrutura ou, em circunstâncias excepcionais, deixarão de seguir um requisito da estrutura.

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

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

- A10. A relevância de cada norma de auditoria deve ser cuidadosamente considerada. Mesmo quando somente um elemento específico da demonstração contábil é o objeto da auditoria, as normas de auditoria, como NBC TA 240, NBC TA 550 e NBC TA 570 são, em princípio, relevantes. Isso ocorre porque o elemento poderia apresentar distorções em decorrência de fraude, do efeito de transações com partes relacionadas ou da aplicação incorreta do pressuposto de continuidade da entidade segundo a estrutura de relatório financeiro aplicável.
- A11. Além disso, as normas de auditoria são escritas no contexto de auditoria de demonstrações contábeis e devem ser adaptadas conforme necessário nas circunstâncias quando aplicadas a auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos das demonstrações contábeis (ver item 2 da NBC TA 200). Por exemplo, as representações formais da administração sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis seriam substituídas por representações formais sobre a apresentação das demonstrações contábeis ou dos elementos de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.
- A12. Ao auditar quadros isolados das demonstrações contábeis ou elementos específicos das demonstrações contábeis juntamente com a auditoria do conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade, o auditor pode conseguir usar evidência de auditoria obtida como parte da auditoria do conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade na auditoria das demonstrações contábeis ou dos elementos. As normas de auditoria, contudo, requerem que o auditor planeje e execute a auditoria das demonstrações contábeis ou dos elementos para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para servir de base para sua opinião sobre as demonstrações contábeis ou sobre os elementos.
- A13. Há uma inter-relação entre as demonstrações contábeis individuais que compreendem o conjunto completo de demonstrações contábeis e muitos dos elementos dessas demonstrações contábeis, incluindo as respectivas notas explicativas. Dessa forma, ao examinar quadros isolados das demonstrações contábeis ou elementos específicos das demonstrações contábeis, o auditor pode não conseguir considerar as demonstrações contábeis ou os elementos isoladamente. Conseqüentemente, o auditor independente pode ter que realizar procedimentos relacionados com itens inter-relacionados para atingir o objetivo da auditoria.
- A14. Além disso, a materialidade determinada para um quadro isolado das demonstrações contábeis ou um elemento específico das demonstrações contábeis pode ser inferior que a materialidade determinada para o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade. Isso afeta a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria e a avaliação de distorções não corrigidas.

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

- A15. O item 13(e) da NBC TA 700 requer que o auditor, ao formar uma opinião, avalie se as demonstrações contábeis fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações transmitidas nas demonstrações contábeis. No caso de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos dessas demonstrações, é importante que as demonstrações isoladas ou os elementos, incluindo as respectivas notas explicativas, considerando os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável, forneçam divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam as informações transmitidas nelas ou nos elementos, assim como o efeito de transações e eventos relevantes sobre tais informações.
- A16. O apêndice 2 desta Norma contém exemplos de relatório dos auditores independentes sobre quadros isolados das demonstrações contábeis e sobre elementos específicos das demonstrações contábeis.

Opinião modificada, parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos no relatório do auditor independente sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade (ver itens 14 e 15)

- A17. Mesmo quando a opinião modificada sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade, o parágrafo de ênfase ou o parágrafo de outros assuntos não está relacionado com a demonstração contábil isolada, que foi auditada ou os elementos que foram auditados, o auditor pode ainda considerar apropriado referir-se à modificação no parágrafo de outros assuntos no relatório de auditoria independente sobre essa demonstração isolada ou sobre os elementos, por julgar que seja relevante para o entendimento pelos usuários da demonstração contábil auditada, dos elementos auditados, ou do respectivo relatório do auditor independente (ver item 6 da NBC TA 706).
- A18. No relatório do auditor independente sobre o conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade, a expressão de uma abstenção de opinião com relação aos resultados das operações e fluxos de caixa, quando relevante, e de uma opinião sem modificações com relação à posição patrimonial e financeira é permitida desde que a abstenção de opinião esteja sendo emitida somente sobre os resultados das operações e fluxos de caixa e não sobre as demonstrações contábeis como um todo (NBC TA 510, item A8, e NBC TA 705, item A16).

## **Apêndice 1** (ver item A3)

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

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

## **Apêndice 2** (ver item A16)

### **Exemplos de relatório dos auditores independentes sobre quadros isolados das demonstrações contábeis e sobre elementos específicos das demonstrações contábeis:**

- Exemplo 1: Relatório do auditor independente sobre quadros isolados das demonstrações contábeis elaborados de acordo com a estrutura conceitual de contabilidade para propósitos gerais (para fins deste exemplo, uma estrutura de apresentação adequada).
- Exemplo 2: Relatório do auditor independente sobre quadros isolados das demonstrações contábeis elaborados de acordo com uma estrutura conceitual de contabilidade para propósitos especiais (para fins deste exemplo, uma estrutura de apresentação adequada).
- Exemplo 3: Relatório do auditor independente sobre elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis elaborados de acordo com uma estrutura conceitual de contabilidade para propósitos especiais (para fins deste exemplo, uma estrutura de conformidade).

Exemplo 1: As circunstâncias incluem o seguinte:

- auditoria do balanço patrimonial (ou seja, um quadro isolado das demonstrações contábeis);
- o balanço patrimonial foi elaborado pela administração da entidade de acordo com os requisitos da estrutura de relatório financeiro na Jurisdição X relevantes para a elaboração de balanços patrimoniais;
- a estrutura de relatório financeiro aplicável é a estrutura de apresentação adequada elaborada para satisfazer as necessidades de informações financeiras comuns de ampla gama de usuários;

- os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis na NBC TA 210;
- o auditor determinou ser apropriado o uso da frase “apresenta adequadamente, em todos os aspectos relevantes” na opinião do auditor.

## **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES(1) SOBRE DEMONSTRAÇÃO CONTÁBIL**

[Destinatário apropriado]

Examinamos o balanço patrimonial da Companhia ABC em 31 de dezembro de 20X1 e o resumo das principais práticas contábeis e outras notas explicativas (em conjunto “demonstração contábil”).

### **Responsabilidade da administração pela demonstração contábil(2)**

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

### **Responsabilidade dos auditores independentes(3)**

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

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados na demonstração contábil. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante na demonstração contábil, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessa avaliação de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e adequada apresentação da demonstração contábil da Companhia para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a efetividade desses controles internos da Companhia(4).

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 da demonstração contábil tomada em conjunto.

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

### **Opinião**

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

[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 e número de registro do CRC)]

[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) 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.
- (3) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.
- (4) Nas circunstâncias em que o auditor também tem a responsabilidade de expressar uma opinião sobre a efetividade dos controles internos em conjunto com a auditoria da demonstração contábil, a redação desta sentença seria como segue: "Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e a adequada apresentação da demonstração contábil da Companhia para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias". Esse requisito é mais comum no caso de demonstrações contábeis completas.

Exemplo 2: As circunstâncias incluem o seguinte:

- Auditoria de demonstração de recebimentos e pagamentos (ou seja, quadro isolado das demonstrações contábeis).
- A demonstração contábil foi elaborada pela administração de acordo com a base contábil de recebimentos e pagamentos para responder à solicitação de informações sobre fluxo de caixa recebida de credor. A administração pode escolher a estrutura de relatórios financeiros.

- A estrutura de relatório financeiro aplicável é uma estrutura de apresentação adequada elaborada para satisfazer as necessidades de informações financeiras de usuários específicos (A NBC TA 800 contém requisitos e orientações sobre a forma e o conteúdo das demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura conceitual para propósitos especiais).
- O auditor determinou ser apropriado o uso da frase “apresenta adequadamente, em todos os aspectos relevantes,” na opinião do auditor.
- A distribuição do relatório do auditor independente não está restrita.

## **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES(1)**

[Destinatário apropriado]

Examinamos a demonstração de recebimentos e pagamentos da Companhia ABC para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 e o resumo das principais práticas contábeis e outras notas explicativas (em conjunto “demonstração contábil”). A demonstração contábil foi elaborada pela administração usando a base contábil de recebimentos e pagamentos descrita na nota explicativa X.

### **Responsabilidade da administração pela demonstração contábil(2)**

A administração da Companhia é responsável pela elaboração e adequada apresentação dessa demonstração contábil de acordo com a base contábil de recebimentos e pagamentos descrita na nota explicativa X.

Isso inclui determinar que a base contábil de recebimentos e pagamentos é uma base aceitável para a elaboração da demonstração contábil nas circunstâncias, assim como para os controles internos que a administração determinou serem necessários para permitir a elaboração da demonstração contábil livre de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.

### **Responsabilidade dos auditores independentes(3)**

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

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados na demonstração contábil. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante na demonstração contábil, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e a adequada apresentação da demonstração contábil da Companhia para planejar procedimentos de

auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a efetividade desses controles internos da Companhia. 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 da demonstração contábil tomada em conjunto.

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

### **Opinião**

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

### **Base de elaboração da demonstração contábil**

Sem modificar nossa opinião, chamamos a atenção para a nota explicativa X à demonstração contábil, que descreve sua base de elaboração. A demonstração contábil foi elaborada para fornecer informações para o credor XYZ. Consequentemente, a demonstração contábil pode não servir para outras finalidades.

[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 e número de registro do CRC)]

[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) 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.
- (3) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.

Exemplo 3: As circunstâncias incluem o seguinte:

- Auditoria do passivo por sinistros "incorridos, mas não reportados" na carteira de seguros (ou seja, elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis).

- A informação contábil foi elaborada pela administração da entidade de acordo com as disposições para a elaboração de relatórios financeiros estabelecidas por agência reguladora para cumprir os requisitos da referida agência reguladora. A administração não pode escolher a estrutura de relatórios financeiros.
- A estrutura de relatório financeiro aplicável é uma estrutura de conformidade elaborada para satisfazer as necessidades de informações financeiras de usuários específicos (A NBC TA 800 contém requisitos e orientações sobre a forma e o conteúdo das demonstrações contábeis elaboradas de acordo com uma estrutura conceitual para propósitos especiais).
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis na NBC TA 210.
- A distribuição do relatório do auditor independente é restrita.

## **RELATÓRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES(1)**

[Destinatário apropriado]

Examinamos o demonstrativo do passivo por sinistros “incorridos, mas não reportados” da Seguradora ABC em 31 de dezembro de 20X1 (“demonstrativo”). O demonstrativo foi elaborado pela administração com base em [descrever as disposições para elaboração de relatórios financeiros estabelecidas pela agência reguladora].

### **Responsabilidade da administração pelo demonstrativo(2)**

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

### **Responsabilidade dos auditores independentes(3)**

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

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para obtenção de evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados no demonstrativo. Os procedimentos selecionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção relevante no demonstrativo, independentemente se causada por fraude ou erro. Nessas avaliações de risco, o auditor considera os controles internos relevantes para a elaboração e a adequada apresentação do demonstrativo da Seguradora para planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a efetividade desses controles internos da Seguradora. 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 do demonstrativo tomado em conjunto.

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

### **Opinião**

Em nossa opinião, as informações financeiras no demonstrativo do passivo por sinistros "incorridos, mas não reportados" da Seguradora ABC em 31 de dezembro de 20X1 foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com [descrever as disposições para elaboração de relatórios financeiros estabelecidas pela agência reguladora].

### **Base de elaboração do demonstrativo e restrição sobre distribuição**

Sem modificar nossa opinião, chamamos a atenção para a nota explicativa X ao demonstrativo, que descreve sua base de elaboração. O demonstrativo foi elaborado para auxiliar a Seguradora ABC a cumprir os requisitos da agência reguladora DEF. Consequentemente, o demonstrativo pode não servir para outras finalidades. Nosso relatório destina-se exclusivamente para a utilização e informação da Seguradora ABC e para a agência reguladora DEF e não deve ser distribuído ou utilizado por outras partes além da Seguradora ABC ou da agência reguladora DEF.

[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 e número de registro do CRC)]

[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) 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.
- (3) Adaptar no caso de auditor pessoa física ou firma individual.