

## NBC TA 705 – MODIFICAÇÕES NA OPINIÃO DO AUDITOR INDEPENDENTE

Súmula	Item
<b>INTRODUÇÃO</b>	
Alcance	1
Tipos de opinião modificada	2
Data de vigência	3
<b>OBJETIVO</b>	4
<b>DEFINIÇÕES</b>	5
<b>REQUISITOS</b>	
Circunstâncias em que é necessário modificar a opinião do auditor	6
Determinação do tipo de modificação na opinião do auditor	7 – 15
Forma e conteúdo do relatório do auditor com opinião modificada	16 – 29
Comunicação com os responsáveis pela governança	30
<b>APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS</b>	
Tipos de opinião modificada	A1
Circunstâncias em que é necessário modificar a opinião do auditor	A2 – A12
Determinação do tipo de modificação na opinião do auditor	A13 – A16
Forma e conteúdo do relatório do auditor com opinião modificada	A17 – A26
Comunicação com os responsáveis pela governança	A27
<b>Apêndice:</b> Exemplos de relatório do auditor independente 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 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, o auditor conclui que é necessária uma modificação em sua opinião sobre as demonstrações contábeis. Esta norma também trata de como a forma e o conteúdo do relatório do auditor são afetados quando o auditor expressa uma opinião modificada. Em todos os casos, os requisitos de apresentação de relatórios referidos na NBC TA 700 se aplicam e não estão repetidos nesta norma a menos que estejam explicitamente tratados ou sejam alterados pelos requisitos desta norma.

## **Tipos de opinião modificada**

2. Esta norma estabelece três tipos de opiniões modificadas, a saber, opinião com ressalva, opinião adversa e abstenção de opinião. A decisão sobre que tipo de opinião modificada é apropriada depende:
  - (a) da 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) do julgamento do auditor sobre a disseminação de forma generalizada dos efeitos ou possíveis efeitos do assunto nas demonstrações contábeis (ver item A1).

## **Data de vigência**

3. Esta norma é aplicável à auditoria de demonstrações contábeis para períodos que se findam em ou após 31 de dezembro de 2016.

## **Objetivo**

4. O objetivo do auditor é o de expressar claramente uma opinião modificada de forma apropriada sobre as demonstrações contábeis, que é necessária quando o auditor:
  - (a) conclui, com base em evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis como um todo apresentam distorções relevantes; ou
  - (b) 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 têm os seguintes significados a eles atribuídos:
  - (a) *Generalizado* é o termo usado, no contexto de distorções, para descrever os efeitos de distorções sobre as demonstrações contábeis ou os possíveis efeitos de distorções sobre as demonstrações contábeis, se houver, que não são detectados 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;
  - (b) *Opinião modificada* compreende opinião com ressalva, adversa ou abstenção de opinião sobre as demonstrações contábeis.

## **Requisitos**

### **Circunstâncias em que é necessário modificar a opinião do auditor**

6. O auditor deve modificar a opinião no seu relatório quando ele:
  - (a) 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) 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**

### *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) não é possível para ele obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para fundamentar sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, 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 fundamentar sua opinião e ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes e generalizados.
10. O auditor deve abster-se de expressar uma opinião quando, em circunstâncias extremamente raras envolvendo diversas incertezas, ele 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 à 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 os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade (NCB TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança, 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 de auditoria apropriada e suficiente, ele deve determinar as implicações como segue:

- (a) se concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes, mas não generalizados, o auditor deve emitir uma opinião com ressalva; ou
  - (b) se concluir que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as demonstrações contábeis, se houver, poderiam ser relevantes e generalizados de modo que uma ressalva na opinião seria inadequada para comunicar a gravidade da situação, o auditor deve:
    - (i) renunciar ao trabalho de auditoria, quando praticável e possível de acordo com as leis ou regulamentos aplicáveis (ver item A13); ou
    - (ii) se a renúncia ao trabalho de auditoria antes da emissão do seu relatório não for praticável ou possível, abster-se de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis (ver item A14).
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 não deve incluir, também, uma opinião não modificada com relação à mesma estrutura de relatório financeiro sobre 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 – Considerações Especiais – Auditoria de Quadros Isolados das Demonstrações Contábeis e de Elementos, Contas ou Itens Específicos das Demonstrações Contábeis trata das circunstâncias em que o auditor é contratado para expressar uma opinião separada sobre um ou mais elementos, contas ou itens específicos de demonstração contábil.

### **Forma e conteúdo do relatório do auditor com opinião modificada**

#### *Opinião do auditor*

16. Quando o auditor modifica sua opinião, ele deve usar, na seção “Opinião”, o título “Opinião com ressalva”, “Opinião adversa” ou “Abstenção de Opinião”, conforme apropriado (ver itens A17 a A19).

#### *Opinião com ressalva*

17. Quando o auditor expressa uma opinião com ressalva devido à distorção relevante nas demonstrações contábeis, ele deve especificar que, em sua opinião, exceto pelos efeitos dos assuntos descritos na seção “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 de apresentação adequada; ou
  - (b) as demonstrações contábeis foram elaboradas, 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 de auditoria apropriada e

suficiente, o auditor deve usar a correspondente frase “exceto pelos possíveis efeitos do(s) assunto(s)...” para a opinião modificada (ver item A20).

#### **Opinião adversa**

18. Quando o auditor expressa uma opinião adversa, ele deve especificar que, em sua opinião, devido à relevância dos assuntos descritos na seção “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 de apresentação adequada; ou
  - (b) as demonstrações contábeis não foram elaboradas, 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.

#### **Abstenção de opinião**

19. Quando o auditor se abstém de expressar uma opinião devido à impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, ele deve:
- a) especificar que ele não expressa opinião sobre as demonstrações contábeis;
  - (b) especificar que, devido à relevância do(s) assunto(s) descrito(s) na seção “Base para abstenção de opinião”, o auditor não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis; e
  - (c) alterar a declaração requerida pelo item 24(b) da NBC TA 700, que indica que as demonstrações contábeis foram auditadas, para especificar que o auditor foi contratado para auditar as demonstrações contábeis.

#### **Base para opinião**

20. Quando o auditor modifica a opinião sobre as demonstrações contábeis, ele deve, além dos elementos específicos requeridos pela NBC TA 700 (ver item A21):
- (a) alterar o título “Base para opinião” requerido pelo item 28 da NBC TA 700 para “Base para opinião com ressalva”, “Base para opinião adversa” ou “Base para abstenção de opinião”, conforme apropriado; e
  - (b) nessa seção, incluir uma descrição do assunto que deu origem à modificação.
21. Se houver distorção relevante nas demonstrações contábeis relacionada a valores específicos nessas demonstrações contábeis (incluindo divulgações quantitativas), o auditor deve incluir na seção “Base para opinião” a 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 na referida seção (ver item A22).
22. Se houver distorção relevante nas demonstrações contábeis relacionada com as divulgações, o auditor deve incluir na seção “Base para opinião” a explicação sobre como as divulgações estão distorcidas.
23. Se houver distorção relevante nas 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 na seção “Base para opinião”; 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 A23).

24. Se a modificação for decorrente da impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, o auditor deve incluir as razões dessa impossibilidade na seção “Base para opinião”.
25. Quando o auditor expressa uma opinião com ressalva ou adversa, ele deve alterar a declaração requerida pelo item 28(d) da NBC TA 700 quanto a se a evidência de auditoria é suficiente e adequada para fundamentar sua opinião, para incluir o termo “com ressalva” ou “adversa”, conforme apropriado.
26. Quando o auditor se abstém de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, ele não deve incluir os elementos requeridos pelo item 28(b) e (d) da NBC TA 700. Esses elementos são:
  - (a) referência à seção do seu relatório em que são descritas as responsabilidades do auditor; e
  - (b) declaração quanto a se a evidência de auditoria obtida é apropriada e suficiente para fundamentar a sua opinião.
27. Mesmo que o auditor tenha emitido uma opinião adversa ou se absteve de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, ele deve descrever na seção “Base para opinião” as razões para quaisquer outros assuntos que ele está ciente que teriam requerido uma modificação da opinião, assim como os seus respectivos efeitos (ver item A24).

*Descrição da responsabilidade pela auditoria das demonstrações contábeis quando o auditor se abstém de expressar uma opinião*

28. Quando o auditor se abstém de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis devido à impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente, ele deve alterar a descrição das responsabilidades do auditor requerida pelos itens 39 a 41 da NBC TA 700 para incluir apenas declaração (ver item A25):
  - (a) de que a sua responsabilidade é a de conduzir uma auditoria das demonstrações contábeis da entidade de acordo com as normas de auditoria e a de emitir um relatório de auditoria;
  - (b) de que, em decorrência dos assuntos descritos na seção “Base para a abstenção de opinião”, não foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar uma opinião de auditoria sobre as demonstrações contábeis; e
  - (c) requerida pelo item 28(c) da NBC TA 700 sobre a independência do auditor e outras responsabilidades éticas.

*Considerações quando o auditor se abstém de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis*

29. Exceto se requerido por lei ou regulamento, quando o auditor se abstém de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, o seu relatório não deve incluir a seção “Principais assuntos de auditoria” ou a seção “Outras informações”, como requerido nos itens 11 a 13 da NBC TA 701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente, e no item A54 da NBC TA 720 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações (ver item A26).

### **Comunicação com os responsáveis pela governança**

30. 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 A27).

## **Aplicação e outros materiais explicativos**

### **Tipos de opinião modificada** (ver item 2)

- A1. A tabela a seguir mostra como o julgamento do auditor sobre a natureza do assunto que dá origem à modificação e à 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>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>

### **Circunstâncias em que é necessário modificar a opinião do auditor**

#### *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 o item 11 da NBC TA 450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria.
- A3. A NBC TA 450 define distorção como a diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de 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. Consequentemente, pode surgir distorção relevante nas demonstrações contábeis em relação à:
- (a) adequação das políticas contábeis selecionadas;
  - (b) aplicação das políticas contábeis selecionadas; ou
  - (c) adequação das divulgações nas demonstrações contábeis.

#### *Adequação das políticas contábeis selecionadas*

- A4. Em relação à adequação das políticas contábeis selecionadas pela administração, podem surgir distorções relevantes nas demonstrações contábeis, por exemplo, quando:
- (a) as políticas contábeis selecionadas não são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável; ou
  - (b) as demonstrações contábeis não descrevem corretamente a política contábil relativa a item significativo no balanço patrimonial, nas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido ou dos fluxos de caixa; ou
  - (c) as demonstrações contábeis não representam ou não divulgam 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 tiver cumprido 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 tiver aplicado as políticas contábeis selecionadas de maneira consistente com a estrutura de relatório financeiro, incluindo quando a administração não tiver aplicado as políticas contábeis selecionadas de maneira consistente 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 da divulgação 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 adicionais necessárias para alcançar uma apresentação adequada, além das divulgações especificamente exigidas pela estrutura de relatório financeiro aplicável.

O item A13(a) da ISA 450 fornece outros exemplos de distorções relevantes que podem surgir nas divulgações qualitativas.

#### *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 limitação no alcance da auditoria) pode ser decorrente de:
- (a) circunstâncias que estão fora do controle da entidade;
  - (b) circunstâncias relacionadas com a natureza ou a época do trabalho do auditor; ou
  - (c) limitações impostas pela administração.
- A9. A impossibilidade de executar um procedimento específico não constitui 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), 9 e 10 se aplicam conforme apropriado. As limitações impostas pela administração podem ter outras implicações para a auditoria como, por exemplo, para a avaliação do auditor sobre riscos de fraude e sua consideração sobre a continuação do trabalho.
- A10. Exemplos de circunstâncias que estão fora do controle da entidade incluem:
- registros contábeis da entidade que tenham sido destruídos;
  - registros contábeis de componente significativo que tenham sido apreendidos indefinidamente por autoridades governamentais.



A11. Exemplos de circunstâncias relacionadas com a natureza ou a época do trabalho do auditor incluem, quando:

- a entidade deve usar o método da equivalência patrimonial para entidade coligada e o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre as informações contábeis dessa coligada para avaliar se o método da equivalência patrimonial foi aplicado de forma adequada;
- a nomeação do auditor é feita na 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.

### **Determinação do tipo de modificação na opinião do auditor**

*Consequência da impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente devido à limitação imposta pela administração depois da aceitação do trabalho pelo auditor (ver itens 13(b)(i) 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 na seção “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 pode ser o caso do auditor nomeado para auditar as demonstrações contábeis de entidade do setor público. Esse também pode ser o caso em situações em que o auditor é nomeado para auditar as demonstrações contábeis que cobrem um período específico, ou em que é nomeado por 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 (ver item A10 da NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente).

A15. Quando o auditor conclui que a renúncia ao trabalho de auditoria é necessária em decorrência de limitação no alcance, pode haver 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 a abstenção de opinião do auditor:

- A expressão de uma opinião não modificada sobre as demonstrações contábeis elaboradas de acordo com 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 (ver item A31 da ISA 700).

- A expressão de uma abstenção de opinião em relação aos resultados das operações (desempenho das operações) e fluxos de caixa, quando relevante, e de uma opinião não modificada em relação ao balanço patrimonial (ver item 10 da NBC TA 510 – Trabalhos Iniciais – Saldos Iniciais). Nesse caso, o auditor não expressa uma abstenção de opinião sobre as demonstrações contábeis como um todo.

## **Forma e conteúdo do relatório do auditor com opinião modificada**

### *Exemplos de Relatórios do Auditor (ver item 16)*

A17. Os exemplos 1 e 2 no Apêndice contêm relatórios do auditor com opiniões com ressalva e adversa, respectivamente, uma vez que as demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes.

A18. O exemplo 3 no Apêndice contém relatório do auditor com opinião com ressalva, uma vez que não foi possível para o auditor obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. O exemplo 4 contém uma abstenção de opinião devido à impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre um único elemento das demonstrações contábeis. O exemplo 5 contém abstenção de opinião devido à impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre diversos elementos das demonstrações contábeis. Em cada um dos últimos dois casos, os possíveis efeitos sobre as demonstrações contábeis são relevantes e generalizados. Os Apêndices das outras normas que incluem requisitos de apresentação de relatório, incluindo a NBC TA 570 – Continuidade Operacional, também incluem exemplos de relatório do auditor com opiniões modificadas.

### *Opinião do auditor (ver item 16)*

A19. A alteração desse título deixa claro para o usuário que a opinião do auditor está modificada e indica o tipo de modificação.

### *Opinião com ressalva (ver item 17)*

A20. Quando o auditor expressa uma opinião com ressalva, não é apropriado usar frases como “com a explicação acima” ou “sujeito a” na seção “Opinião”, pois elas não são suficientemente claras ou enfáticas.

### *Base para opinião (ver itens 20, 21, 23 e 27)*

A21. A consistência no relatório do auditor ajuda a promover o entendimento dos usuários e a identificar circunstâncias não usuais quando elas ocorrem. Consequentemente, embora a uniformidade na redação de uma opinião modificada e na descrição das razões para a modificação possa não ser possível, é necessário que haja consistência na forma e no conteúdo do relatório do auditor.

A22. Um exemplo dos efeitos financeiros de distorções relevantes que o auditor pode descrever na seção “Base para opinião” do seu relatório é a quantificação dos efeitos sobre imposto de renda, lucro antes dos impostos, lucro líquido e patrimônio líquido no caso de os estoques estarem superavaliados.

A23. A divulgação de informações omitidas na seção “Base para opinião” seria impraticável se:

- (a) as divulgações não tiverem sido elaboradas pela administração ou não estiverem prontamente disponíveis para o auditor; ou
- (b) no julgamento do auditor, as divulgações tiverem uma quantidade excessiva de informações em relação ao seu relatório.

A24. A opinião adversa ou a abstenção de opinião relativa a assunto específico descrito na seção “Base para opinião” 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.

*Descrição das responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis quando o auditor se abstém de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis (ver item 28)*

A25. Como ilustrado nos Exemplos 4 e 5 do Apêndice desta norma, quando o auditor se abstém de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, é mais adequado considerar as seguintes declarações na seção “Responsabilidade do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis” no seu relatório:

- declaração requerida pelo item 28(a) da NBC TA 700, alterada para especificar que a responsabilidade do auditor é a de conduzir uma auditoria das demonstrações contábeis de acordo com as normas de auditoria; e
- declaração sobre a independência do auditor e outras responsabilidades éticas requerida pelo item 28(c) da NBC TA 700.

*Considerações quando o auditor se abstém de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis (ver item 29)*

A26. A indicação das razões para a impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente na seção “Base para abstenção de opinião” do seu relatório proporciona informações úteis para que os usuários entendam porque ele se absteve de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis e pode também evitar o uso inapropriado dessas demonstrações. Entretanto, a comunicação de qualquer dos principais assuntos de auditoria que não sejam os assuntos que dão origem à abstenção de opinião pode sugerir que as demonstrações contábeis como um todo são mais confiáveis em relação a esses assuntos do que seria apropriado nas circunstâncias e seria inconsistente com a abstenção de opinião sobre as demonstrações contábeis como um todo. Da mesma forma, não é apropriado incluir uma seção de “Outras informações” de acordo com a NBC TA 720 tratando da consideração do auditor sobre a consistência das outras informações com as demonstrações contábeis. Dessa forma, o item 29 proíbe que a seção de “Principais assuntos de auditoria” ou a seção de “Outras informações” seja incluída no relatório do auditor quando ele se abstém de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, a menos que o auditor seja, de outra forma, requerido por lei ou regulamento a comunicar os principais assuntos de auditoria ou a relatar as outras informações.

### **Comunicação com os responsáveis pela governança (ver item 30)**

A27. 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 as modificações pretendidas e as razões (ou circunstâncias) para as modificações;
- (b) o auditor busque a concordância dos responsáveis pela governança em relação aos fatos dos assuntos que deram origem às modificações previstas, ou confirme assuntos que

- estejam em desacordo com a administração; e
- (c) os responsáveis pela governança tenham uma oportunidade, quando apropriado, de fornecer ao auditor informações e explicações adicionais sobre os assuntos que deu origem às modificações previstas.

**Apêndice** (ver itens A17, A18 e A25)

### **Exemplos de relatório do auditor independente 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 consolidadas.
- Exemplo 3: Relatório do auditor independente com opinião com ressalva devido à impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação a uma coligada no exterior.
- Exemplo 4: Relatório do auditor independente com abstenção de opinião devido à impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre um único elemento das demonstrações contábeis consolidadas.
- Exemplo 5: Relatório do auditor independente com abstenção de opinião devido à impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre diversos elementos das demonstrações contábeis.

#### **Exemplo 1 – Relatório do auditor independente com opinião com ressalva devido à distorção relevante nas demonstrações contábeis.**

Para fins desse exemplo de relatório, são consideradas as seguintes circunstâncias:

- Auditoria do conjunto completo das demonstrações contábeis de entidade listada em bolsa de valores, usando a estrutura de apresentação adequada. Não é uma auditoria de grupo (ou seja, a NBC TA 600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, Incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes não se aplica).
- As demonstrações contábeis são elaboradas pela administração da entidade de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (estrutura para fins gerais).
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis na NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria.
- Os estoques estão superavaliados. A distorção é considerada relevante, mas não generalizada para as demonstrações contábeis (ou seja, é apropriada uma opinião com ressalva).
- As exigências éticas relevantes que se aplicam à auditoria compõem o Código de Ética Profissional do Contador e as normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza significativa em relação a eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade de acordo com a NBC TA 570.
- Os principais assuntos de auditoria foram comunicados de acordo com a NBC TA 701.
- O auditor obteve todas as outras informações antes da data do seu relatório e o assunto que deu

origem à opinião com ressalva sobre as demonstrações contábeis também afeta outras informações.

- As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações contábeis não são aquelas responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis.

## **RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS (1)**

Aos acionistas da Companhia ABC [ou outro destinatário apropriado]

### **Opinião com ressalva**

Examinamos as demonstrações contábeis da Companhia ABC (Companhia) que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, exceto pelos efeitos do assunto descrito na seção a seguir intitulada “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 nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

### **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 necessária a 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.

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

### **Outras informações que acompanham as demonstrações contábeis e o relatório do auditor**

*[Apresentação de acordo com as exigências constantes na NBC TA 720 – ver Exemplo 6 no Apêndice 2 da NBC TA 720. O último parágrafo da seção “Outras informações” do Exemplo 6 é customizado para descrever o assunto específico que deu origem à opinião com ressalva que também afeta outras informações.]*

## **Principais assuntos de auditoria**

Principais assuntos de auditoria são aqueles que em nosso julgamento profissional foram os mais significativos em nossa auditoria do exercício corrente. Esses assuntos foram tratados no contexto de nossa auditoria das demonstrações contábeis como um todo e na formação de nossa opinião sobre essas demonstrações contábeis e, portanto, não expressamos uma opinião separada sobre esses assuntos.

[Descrição de cada um dos principais assuntos de auditoria, de acordo com a NBC TA 701.]

Responsabilidade da administração e da governança pelas demonstrações contábeis (2)

[Apresentação de acordo com o exemplo 1 da NBC TA 700.]

## **Responsabilidade do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis**

[Apresentação de acordo com o Exemplo 1 da NBC TA 700.]

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

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

- (1) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, é necessário incluir um subtítulo para especificar a primeira parte do relatório, “Relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis”, e no final do relatório outro subtítulo para a segunda parte, “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios”.
- (2) Em todos esses exemplos de relatório do auditor, os termos administração e responsáveis pela governança podem precisar ser substituídos por outros termos mais apropriados no contexto da estrutura legal de determinada jurisdição.

## **Exemplo 2 – Relatório do auditor independente com opinião adversa devido à distorção relevante nas demonstrações contábeis consolidadas**

Para fins deste exemplo de relatório do auditor, são consideradas as seguintes circunstâncias:

- Auditoria do conjunto completo das demonstrações contábeis consolidadas de entidade listada em bolsa de valores usando a estrutura de apresentação adequada. A auditoria é uma auditoria de grupo (ou seja, a NBC TA 600 se aplica).
- As demonstrações contábeis consolidadas são elaboradas pela administração da entidade de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (estrutura para fins gerais).
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis consolidadas na NBC TA 210.
- As demonstrações contábeis consolidadas apresentam distorções relevantes devido à não consolidação de controlada. A distorção é considerada relevante e generalizada nas demonstrações contábeis. Os efeitos da distorção nas demonstrações contábeis consolidadas não foram determinados por não ser praticável fazê-lo (ou seja, uma opinião adversa é apropriada).

- As exigências éticas relevantes que se aplicam à auditoria compõem o Código de Ética Profissional do Contador e as normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.
- Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza significativa em relação a eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a NBC TA 570.
- A NBC TA 701 se aplica. Contudo, o auditor determinou que não há nenhum outro principal assunto de auditoria além do assunto descrito na seção “Base para opinião adversa”.
- O auditor obteve todas as outras informações antes da data do seu relatório e o assunto que deu origem à opinião adversa sobre as demonstrações contábeis consolidadas também afeta outras informações.
- As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações contábeis consolidadas não são aquelas responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis.

## **RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS (1)**

Aos acionistas da Companhia ABC [ou outro destinatário apropriado]

### **Opinião adversa**

Examinamos as demonstrações contábeis consolidadas da Companhia ABC (Companhia) e suas controladas, que compreendem o balanço patrimonial consolidado em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações consolidadas do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, devido à importância do assunto discutido no parágrafo a seguir intitulado “Base para opinião adversa”, as demonstrações contábeis consolidadas acima referidas não apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira consolidada da Companhia ABC e suas controladas em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho consolidado de suas operações e os seus fluxos de caixa consolidados para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

### **Base para opinião adversa**

Conforme explicado na Nota X, a companhia não consolidou a controlada XYZ, 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 práticas contábeis adotadas no Brasil, a controlada deveria ter sido consolidada. Se a controlada XYZ tivesse sido consolidada, muitos elementos nas demonstrações contábeis consolidadas acima referidas teriam sido afetados de forma relevante. Os efeitos da não consolidação sobre as demonstrações contábeis consolidadas não foram determinados.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir intitulada “Responsabilidade do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis”. Somos independentes em relação à companhia de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho

Federal de Contabilidade e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas. Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa opinião adversa.

### **Outras informações que acompanham as demonstrações contábeis e o relatório do auditor**

*[Apresentação de acordo com as exigências constantes na NBC TA 720 – ver Exemplo 7 no Apêndice 2 da NBC TA 720. O último parágrafo da seção “Outras informações” do Exemplo 7 é customizado para descrever o assunto específico que deu origem à opinião com ressalva que também afeta outras informações.]*

### **Principais assuntos de auditoria**

Além do assunto descrito na seção “Base para opinião adversa”, não existem outros principais assuntos de auditoria a serem comunicados em nosso relatório.

### **Responsabilidade da administração e da governança pelas demonstrações contábeis consolidadas (2)**

*[Apresentação de acordo com o exemplo 2 da NBC TA 700.]*

### **Responsabilidade do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis consolidadas**

*[Apresentação de acordo com o Exemplo 2 da NBC TA 700.]*

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

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

- (1) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, é necessário incluir um subtítulo para especificar a primeira parte do relatório, “Relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis consolidadas”, e no final do relatório outro subtítulo para a segunda parte, “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios”.
- (2) Em todos esses exemplos de relatório do auditor, os termos administração e responsáveis pela governança podem precisar ser substituídos por outros termos mais apropriados no contexto da estrutura legal de determinada jurisdição.

### **Exemplo 3 – Relatório do auditor independente com opinião com ressalva devido à impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação a uma coligada no exterior**

Para fins desse exemplo, são consideradas as seguintes circunstâncias:

- Auditoria do conjunto completo das demonstrações contábeis consolidadas de entidade listada em bolsa de valores, usando a estrutura de apresentação adequada. A auditoria é uma auditoria de grupo (ou seja, a NBC TA 600 se aplica).
- As demonstrações contábeis consolidadas são elaboradas pela administração da entidade de



acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (estrutura para fins gerais).

- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis consolidadas na NBC TA 210.
- O auditor não conseguiu obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre investimento em coligada no exterior. Os possíveis efeitos da impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente são considerados relevantes, mas não generalizados nas demonstrações contábeis consolidadas (ou seja, uma opinião com ressalva é apropriada).
- As exigências éticas relevantes que se aplicam à auditoria compõem o Código de Ética Profissional do Contador e as normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.
- Com base na evidência de auditoria obtida, o auditor concluiu que não existe incerteza significativa em relação a eventos ou condições que possam levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade, de acordo com a NBC TA 570.
- Os principais assuntos de auditoria foram comunicados, de acordo com a NBC TA 701.
- O auditor obteve todas as outras informações antes da data do seu relatório e o assunto que deu origem à opinião com ressalva sobre as demonstrações contábeis consolidadas também afeta outras informações.
- As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações contábeis consolidadas não são aquelas responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis.

## **RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS (1)**

Aos acionistas da Companhia ABC [ou outro destinatário apropriado]

### **Opinião com ressalva**

Examinamos as demonstrações contábeis consolidadas da Companhia ABC (Companhia) e suas controladas, que compreendem o balanço patrimonial consolidado em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações consolidadas do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Em nossa opinião, exceto pelos possíveis efeitos do assunto descrito na seção a seguir intitulada “Base para opinião com ressalva”, as demonstrações contábeis consolidadas acima referidas apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira consolidada da Companhia ABC e suas controladas em 31 de dezembro de 20X1, o desempenho consolidado de suas operações e os seus fluxos de caixa consolidados para o exercício findo nessa data, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

### **Base para opinião com ressalva**

O investimento da Companhia ABC na Empresa XYZ, uma coligada estrangeira adquirida durante o exercício e contabilizada pelo método da equivalência patrimonial, está registrado por \$ xxx no balanço patrimonial consolidado em 31 de dezembro de 20X1, e a participação da Companhia ABC no lucro líquido da Empresa XYZ de \$ xxx está incluída no resultado do exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 da Companhia ABC. Não 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 foi possível determinar se havia necessidade de ajustar esses valores.

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

### **Outras informações que acompanham as demonstrações contábeis e o relatório do auditor**

*[Apresentação de acordo com as exigências constantes na NBC TA 720 – ver Exemplo 6 no Apêndice 2 da NBC TA 720. O último parágrafo da seção “Outras informações” do Exemplo 6 é customizado para descrever o assunto específico que deu origem à opinião com ressalva que também afeta outras informações.]*

### **Principais assuntos de auditoria**

Principais assuntos de auditoria são aqueles que, em nosso julgamento profissional, foram os mais significativos em nossa auditoria do exercício corrente. Esses assuntos foram tratados no contexto de nossa auditoria das demonstrações contábeis como um todo e na formação de nossa opinião sobre essas demonstrações contábeis e, portanto, não expressamos uma opinião separada sobre esses assuntos.

[Descrição de cada um dos principais assuntos de auditoria, de acordo com a NBC TA 701.]

### **Responsabilidade da administração e da governança pelas demonstrações contábeis consolidadas (2)**

*[Apresentação de acordo com o exemplo 2 da NBC TA 700.]*

### **Responsabilidade do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis consolidadas**

*[Apresentação de acordo com o Exemplo 2 da NBC TA 700.]*

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

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

- (1) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, é necessário incluir um subtítulo para especificar a primeira parte do relatório, “Relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis consolidadas”, e no final do relatório outro subtítulo para a segunda parte, “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios”.
- (2) Em todos esses exemplos de relatório do auditor, os termos administração e responsáveis pela governança podem precisar ser substituídos por outros termos mais apropriados no contexto da estrutura legal de determinada jurisdição.

#### **Exemplo 4 – Relatório do auditor independente com abstenção de opinião devido à impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre um único elemento das demonstrações contábeis consolidadas**

Para fins desse exemplo, são consideradas as seguintes circunstâncias:

- Auditoria do conjunto completo das demonstrações contábeis consolidadas de entidade que não é listada em bolsa de valores, usando a estrutura de apresentação adequada. A auditoria é uma auditoria de grupo (ou seja, a NBC TA 600 se aplica).
- As demonstrações contábeis consolidadas são elaboradas pela administração da entidade de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (estrutura para fins gerais).
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis consolidadas na NBC TA 210.
- Não foi possível para o auditor obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre o único elemento das demonstrações contábeis, ou seja, o auditor 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 entidade. Os possíveis efeitos da impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente são considerados relevantes e generalizados para as demonstrações contábeis consolidadas (ou seja, uma abstenção de opinião é apropriada).
- As exigências éticas relevantes que se aplicam à auditoria compõem o Código de Ética Profissional do Contador e as normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.
- As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações contábeis não são aquelas responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis.
- A descrição requerida na seção das responsabilidades do auditor é menos detalhada.

#### **RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS (1)**

Aos acionistas da Companhia ABC [ou outro destinatário apropriado]

##### **Abstenção de opinião**

Fomos contratados para examinar as demonstrações contábeis consolidadas da Companhia ABC (Companhia) e suas controladas que compreendem o balanço patrimonial consolidado em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações consolidadas do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Não expressamos uma opinião sobre as demonstrações contábeis consolidadas da Companhia ABC e suas controladas. Devido à relevância do assunto descrito na seção a seguir intitulada “Base para abstenção de opinião”, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria sobre essas demonstrações contábeis consolidadas.

##### **Base para abstenção de opinião**

O investimento da Companhia no empreendimento controlado em conjunto XYZ está contabilizado por \$ xxx no balanço patrimonial consolidado, o que representa mais de 90% do seu patrimônio

líquido em 31 de dezembro de 20X1. Não nos foi permitido acesso à administração e aos auditores da Empresa XYZ, incluindo a documentação de auditoria do auditor da Empresa XYZ.

Consequentemente, não foi possível determinar se havia necessidade de ajustes em relação à participação proporcional da companhia nos ativos da Empresa XYZ que ela controla em conjunto, assim como sua participação proporcional nos passivos da Empresa 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 nessa data.

## **Responsabilidade da administração e da governança pelas demonstrações contábeis consolidadas (2)**

*[Apresentação de acordo com o exemplo 2 da NBC TA 700.]*

### **Responsabilidade do auditor pela auditoria das demonstrações contábeis consolidadas**

Nossa responsabilidade é a de conduzir uma auditoria das demonstrações contábeis consolidadas da companhia e suas controladas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e a de emitir um relatório de auditoria. Contudo, devido ao assunto descrito na seção intitulada “Base para abstenção de opinião”, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria sobre essas demonstrações contábeis consolidadas.

Somos independentes em relação à companhia de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas.

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

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

- (1) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, é necessário incluir um subtítulo para especificar a primeira parte do relatório, “Relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis consolidadas”, e no final do relatório outro subtítulo para a segunda parte, “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios”.
- (2) Em todos esses exemplos de relatório do auditor, os termos administração e responsáveis pela governança podem precisar ser substituídos por outros termos mais apropriados no contexto da estrutura legal de determinada jurisdição.

### **Exemplo 5 – Relatório do auditor independente com abstenção de opinião devido à impossibilidade do auditor de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre diversos elementos das demonstrações contábeis.**

Para fins desse exemplo, são consideradas as seguintes circunstâncias:

- Auditoria do conjunto completo das demonstrações contábeis de entidade não listada em bolsa de valores, usando a estrutura de apresentação adequada. Não é uma auditoria de grupo (ou seja, a NBC TA 600 não se aplica).
- As demonstrações contábeis são elaboradas pela administração da entidade de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (estrutura para fins gerais).
- Os termos do trabalho de auditoria refletem a descrição da responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis na NBC TA 210.
- Não foi possível para o auditor obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre diversos elementos das demonstrações contábeis, ou seja, também não foi possível para o auditor obter evidência de auditoria sobre os estoques e as contas a receber da entidade. Os possíveis efeitos dessa impossibilidade de se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente são considerados relevantes e generalizados para as demonstrações contábeis.
- As exigências éticas relevantes que se aplicam à auditoria compõem o Código de Ética Profissional do Contador e as normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.
- As pessoas responsáveis pela supervisão das demonstrações contábeis não são aquelas responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis.
- A descrição requerida na seção das responsabilidades do auditor é menos detalhada.

## **RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS (1)**

Aos acionistas da Companhia ABC [ou outro destinatário apropriado]

### **Abstenção de opinião**

Fomos contratados para examinar as demonstrações contábeis da Companhia ABC (Companhia), que compreendem o balanço patrimonial em 31 de dezembro de 20X1 e as respectivas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de caixa para o exercício findo nessa data, bem como as correspondentes notas explicativas, incluindo o resumo das principais políticas contábeis.

Não expressamos uma opinião sobre as demonstrações contábeis da companhia. Devido à relevância do assunto descrito na seção intitulada “Base para abstenção de opinião”, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria sobre essas demonstrações contábeis.

### **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, a administração ainda estava no processo de sanar as deficiências do sistema e de corrigir os erros.

Não foi possível 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 há necessidade de efetuar ajustes em relação aos estoques registrados ou não registrados e ao saldo de contas a receber, assim como aos elementos componentes das demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e dos fluxos de

caixa.

## **Responsabilidade da administração e da governança pelas demonstrações contábeis (2)**

*[Apresentação de acordo com o exemplo 1 da NBC TA 700.]*

### **Responsabilidade do auditor independente pela auditoria das demonstrações contábeis**

Nossa responsabilidade é a de conduzir uma auditoria das demonstrações contábeis consolidadas da companhia de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e a de emitir um relatório de auditoria. Contudo, devido ao assunto descrito na seção intitulada “Base para abstenção de opinião”, não nos foi possível obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para fundamentar nossa opinião de auditoria sobre essas demonstrações contábeis.

Somos independentes em relação à companhia de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas.

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

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

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

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

[Assinatura do auditor independente]

- (1) No caso do relatório cobrir outros aspectos legais e regulatórios, é necessário incluir um subtítulo para especificar a primeira parte do relatório, “Relatório do auditor sobre as demonstrações contábeis”, e no final do relatório outro subtítulo para a segunda parte, “Relatório sobre outros requisitos legais e regulatórios”.
- (2) Em todos esses exemplos de relatório do auditor, os termos administração e responsáveis pela governança podem precisar ser substituídos por outros termos mais apropriados no contexto da estrutura legal de determinada jurisdição.