**PT 8.4.1 – FORMAÇÃO DA OPINIÃO**

**Entidade: [Nome da organização] (Sigla)**

**Auditoria: Contas Anuais de 202X N° PROCESSO: 202X00004700XXXX**

**OBJETIVO**

Este papel de trabalho tem por objetivo apoiar o responsável técnico pelo trabalho de auditoria a formar a sua opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, conforme exigido pela NBC TA 700, item 10.

Para formar essa opinião, o auditor deve concluir se obteve segurança razoável de que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto estão livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro. Essa conclusão deve levar em consideração o seguinte, conforme o item 11 da referida norma:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ITENS DA ISA/NBC TA 700 | S/N | CONCLUSÕES/CONSIDERAÇÕES DO AUDITOR |
| ****CONCLUSÕES GERAIS DO AUDITOR**** | | |
| **11(a) conclusão do auditor, de acordo com o item 26 da NBC TA 330 – Resposta do auditor aos Riscos Avaliados, se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente; e** |  |  |
| **11(b) conclusão do auditor, de acordo com o item 11 da NBCTA 700, se as distorções não corrigidas são irrelevantes, individualmente ou em conjunto.** |  |  |
| CONCLUSÕES DAS AVALIAÇÕES ESPECÍFICAS | | |
| **12. se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável. Essa avaliação deve incluir a consideração dos aspectos qualitativos das políticas contábeis da entidade, incluindo indicadores de possível tendenciosidade nos julgamentos da administração (ver itens A1 a A3).** |  |  |
| **13(a) se as demonstrações contábeis divulgam apropriadamente as principais políticas contábeis selecionadas e aplicadas. Ao realizar essa avaliação, o auditor deve considerar a relevância das políticas contábeis para a entidade e se elas foram elaboradas de forma compreensível (ver item A4);** |  |  |
| **13(b) se as políticas contábeis selecionadas e aplicadas são consistentes com a estrutura de relatório financeiro aplicável e se são apropriadas;** |  |  |
| **13(c) se as estimativas contábeis e divulgações relacionadas feitas pela administração são razoáveis;** |  |  |
| **13(d) se as informações apresentadas nas demonstrações contábeis são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis, considerando se: (1) as informações que deveriam ter sido incluídas foram incluídas e se essas informações estão adequadamente classificadas, individualmente ou em conjunto, e caracterizadas; e (2) a apresentação geral das demonstrações contábeis foi prejudicada pela inclusão de informações que não são relevantes ou que obscurecem o devido entendimento dos assuntos divulgados (ver item A5);** |  |  |
| **13(e) se as demonstrações contábeis fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários previstos entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre as informações incluídas nas demonstrações contábeis (ver item A6); e** |  |  |
| **13(f) a terminologia utilizada nas demonstrações contábeis, incluindo o título de cada demonstração contábil, é apropriada.** |  |  |
| APRESENTAÇÃO E REFERÊNCIA À ESTRUTURA DE RELATÓRIO FINANCEIRO | | |
| **14. se as demonstrações contábeis propiciam uma apresentação adequada, considerando a apresentação geral, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis; e se as demonstrações contábeis representam as transações e eventos subjacentes de modo a alcançar uma apresentação adequada.** |  |  |
| **15. se as demonstrações contábeis fazem referência ou descrevem adequadamente a estrutura de relatório financeiro aplicável (ver itens A10 a A15).** |  |  |

**APÊNDICE 1 – PT 8.4.1 – AVALIAÇÃO DO EFEITO DAS DISTORÇÕES NÃO CORRIGIDAS** (ver item 11(b))

**Quadro 1 – Avaliação da disseminação dos efeitos das distorções sobre as Demonstrações Contábeis** (ver item 5,(a), (i), da NBC TA 705)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Ref.** | **1. Distorções de valores** | **Contas, Elementos e/ou Demonstrativos afetados** | |
| **Subavaliação** | **Superavaliação** |
| 1.1 |  |  |  |
| 1.2 |  |  |  |
| 1.3 |  |  |  |
| 1.4 |  |  |  |
| 1.5 |  |  |  |
| 1.6 |  |  |  |
| 1.7 |  |  |  |
| 1.8 |  |  |  |
| **Ref.** | **2. Distorções de classificação, apresentação ou divulgação** | **Elementos e Demonstrativos afetados** | |
| 2.1 |  |  | |
| 2.2 |  |  | |
| Fonte:PT 8.2.2 – Acumulação das distorções identificadas | |  | |
| **Quadro 2 – Desvios de conformidade** | | | |
| **Ref.** | **Desvios de conformidade** | **Valores relacionados** | |
| 3.1 |  |  | |
| 3.2 |  |  | |
| 3.3 |  |  | |
| 3.4 |  |  | |
| 3.5 |  |  | |
| 3.6 |  |  | |

Fonte:PT 8.2.2 – Acumulação das distorções identificadas

**Quadro 3 – Parcela substancial do BP da entidade está compreendida nas contas contábeis xxxx** (ver item 5,(a), (ii), da NBC TA 705)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Conta do Balanço Patrimonial** | **Valor R$** | **% /Ativo Total** |
|  |  |  |
|  |  |
|  |  |  |
|  |  |
| Outros ativos |  |  |
| **Total do Ativo** |  | **100%** |

Fonte: SCG – Balanço Patrimonial, em 31/12/202X

**Quadro 4 – Distorções nas contas contábeis do [...], que representam parcela substancial do Balanço Patrimonial** (ver item 5,(a), (ii), da NBC TA 705)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Distorções identificadas** | **Valor R$** | **%/Ativo Total** |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |
| **Total** |  |  |

Fonte: Elaboração da equipe de auditoria com dados do PT 8.2.2 – Acumulação das distorções identificadas

**Conclusão:**

**APÊNDICE 2 – PT 8.4.1– DISTORÇÕES NAS NOTAS EXPLICATIVAS**

**Avaliação das Notas Explicativas**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Itens exigidos da Estrutura das Notas Explicativas** | **Atende?** | **Esclarecimentos adicionais** |
| 1. **Informações gerais:** | | |
| i. Natureza jurídica da entidade; | Sim/Não |  |
| ii. Domicílio da entidade; | Sim/Não |  |
| iii. Natureza das operações e principais atividades da entidade; e | Sim/Não |  |
| iv. Declaração de conformidade com a legislação e com as normas de contabilidade aplicáveis. | Sim/Não |  |
| 1. **Resumo das políticas contábeis significativas, por exemplo:** | | |
| i. Bases de mensuração utilizadas, por exemplo: custo histórico, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável; | Sim/Não |  |
| ii. Novas normas e políticas contábeis alteradas; e | Sim/Não |  |
| iii. Julgamentos pela aplicação das políticas contábeis. | Sim/Não |  |
| 1. **Informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas.** | | |
| Informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas. | Sim/Não |  |
| 1. **Outras informações relevantes, por exemplo:** | | |
| i. Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos; | Sim/Não |  |
| ii. Divulgações não financeiras, tais como: os objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade; pressupostos das estimativas; | Sim/Não |  |
| iii. Reconhecimento de inconformidades que podem afetar a compreensão do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações da entidade no futuro; e | Sim/Não |  |
| iv. Ajustes decorrentes de omissões e erros de registro. | Sim/Não |  |
| 1. **Divulgação de Políticas Contábeis** | | |
| 1. A base de mensuração utilizada na elaboração das demonstrações contábeis; | Sim/Não |  |
| 1. O grau em que a entidade tem aplicado qualquer disposição transitória de outra norma; e | Sim/Não |  |
| 1. Outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis. | Sim/Não |  |
| 1. **Divulgação de Estimativas** | | |
| 1. A natureza dos pressupostos ou de outras incertezas nas estimativas; | Sim/Não |  |
| 1. A sensibilidade dos valores contábeis aos métodos, pressupostos e estimativas subjacentes ao respectivo cálculo, incluindo as razões para essa sensibilidade; | Sim/Não |  |
| 1. A solução esperada de incerteza e a variedade de desfechos possíveis ao longo do próximo exercício social em relação aos valores contábeis dos ativos e passivos impactados; e | Sim/Não |  |
| 1. A explicação de alterações feitas nos pressupostos adotados no passado, caso a incerteza permaneça sem solução. | Sim/Não |  |
| 1. **Outras divulgações** | | |
| (a) o domicílio e a forma jurídica da entidade, e a jurisdição onde ela opera; | Sim/Não |  |
| (b) a descrição da natureza das operações da entidade e de suas principais atividades; | Sim/Não |  |
| (c) a referência à legislação relevante que rege as operações da entidade; | Sim/Não |  |
| (d) o nome da entidade; | Sim/Não |  |
| (e) se é entidade com prazo de duração limitado, a informação sobre o tempo da sua duração; | NA |  |
| (f) o montante de dividendos, ou outras distribuições similares, propostos ou declarados antes da data em que as demonstrações contábeis foram autorizadas para serem publicadas e não reconhecido como distribuição aos proprietários durante o período abrangido pelas demonstrações contábeis, bem como o respectivo valor por ação ou equivalente; e | NA |  |
| (g) a quantia de quaisquer dividendos preferenciais cumulativos, ou outras distribuições similares, não reconhecidos. | NA |  |
| 1. **Demais requisitos** | | |
| 1. Resumo das principais políticas contábeis adotadas; | Sim/Não |  |
| 1. Referências cruzadas entre as notas e os itens a que elas se referem nos demonstrativos; e | Sim/Não |  |
| 1. Identificação e numeração das notas explicativas. | Sim/Não |  |

|  |
| --- |
| **Fonte:** Notas explicativas constante do XXXXXXX do exercício de 202X (versão preliminar) |
| **Critérios utilizados:** item 8, parte V, MCASP 9ª - Notas Explicativas às DCASP c/c NBC TSP 11, itens 127 a 155 |

**ANEXO 1 – PT 8.4.1 - DISPOSTIVOS DAS NORMAS REFERENCIADAS NO PT**

**NBC TA 330 (R1) - RESPOSTA DO AUDITOR AOS RISCOS AVALIADOS**

**Avaliação da suficiência e adequação da evidência de auditoria**

25. Com base nos procedimentos de auditoria executados e na evidência de auditoria obtida, o auditor deve avaliar, antes da conclusão da auditoria, se as avaliações de riscos de distorção relevante no nível de afirmações continuam apropriadas (ver itens A60 e 61).

26. O auditor deve concluir se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente. Para formar uma opinião, o auditor deve considerar todas as evidências de auditoria relevantes, independentemente do fato dela parecer corroborar ou contradizer as afirmações nas demonstrações contábeis (ver item A62).

27. Se o auditor não obteve evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto a uma afirmação relevante nas demonstrações contábeis, o auditor deve tentar obter evidência adicional de auditoria. Se o auditor não conseguir obter evidência apropriada e suficiente, o auditor deve expressar opinião com ressalva ou abster-se de opinar sobre as demonstrações contábeis.

**Aplicação e outros materiais explicativos**

**Avaliação da suficiência e adequação da evidência de auditoria** (ver itens 25 a 27)

A60. A auditoria das demonstrações contábeis é um processo acumulativo e contínuo. À medida que o auditor executa procedimentos planejados de auditoria, a evidência de auditoria obtida pode fazer com que o auditor modifique a natureza, época ou extensão de outros procedimentos planejados de auditoria. Informações que diferem significativamente das informações nas quais a avaliação de risco se baseou podem chamar a atenção do auditor. Por exemplo:

* a extensão de distorções que o auditor detecta mediante a execução de procedimentos substantivos pode alterar a opinião do auditor acerca da avaliação de risco e pode indicar deficiência significativa no controle interno;
* o auditor pode tomar conhecimento de discrepâncias nos registros contábeis ou de evidências ausentes ou conflitantes;
* os procedimentos analíticos aplicados na etapa de revisão global da auditoria podem indicar um risco anteriormente não reconhecido de distorção relevante.

Nessas circunstâncias, o auditor poderia ter que reavaliar os procedimentos planejados de auditoria com base na consideração revisada dos riscos avaliados para todas ou algumas classes de transações, saldos de contas ou divulgações e respectivas afirmações. A NBC TA 315 contém orientação adicional para a revisão da avaliação de risco do auditor.

A61. O auditor não pode assumir que um caso de fraude ou erro é uma ocorrência isolada. Portanto, a consideração do modo como a detecção de distorção afeta os riscos avaliados de distorção relevante é importante para determinar se a avaliação continua apropriada.

A62. A opinião do auditor quanto ao que constitui evidência de auditoria apropriada e suficiente é influenciada por fatores como os que seguem:

* importância da distorção potencial na afirmação e a probabilidade de que ela tenha efeito relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções em potencial, nas demonstrações contábeis;
* efetividade das respostas e controles da administração para enfrentar os riscos;
* experiência adquirida durante auditorias anteriores com relação a potenciais distorções semelhantes;
* resultados dos procedimentos de auditoria executados, incluindo se esses procedimentos de auditoria identificaram casos específicos de fraude ou erro;
* fonte e confiabilidade das informações disponíveis;
* persuasividade da evidência de auditoria;
* entendimento da entidade e de seu ambiente, incluindo o seu controle interno.

**NBC TA 450 (R1) – AVALIAÇÃO DAS DISTORÇÕES IDENTIFICADAS**

**Avaliação do efeito de distorções não corrigidas**

10. Antes de avaliar o efeito de distorções não corrigidas, o auditor deve rever a materialidade determinada de acordo com a NBC TA 320 para confirmar se ela continua apropriada no contexto do resultado efetivo da entidade (ver itens A14 e A15).

11. O auditor deve determinar se as distorções não corrigidas são relevantes, individualmente ou em conjunto. Ao fazer essa determinação, o auditor deve considerar:

(a) a magnitude e a natureza das distorções, tanto em relação a classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação quanto às demonstrações contábeis como um todo, e as circunstâncias específicas de sua ocorrência (ver itens A16 a A22 e A24 a A25); e

(b) o efeito de distorções não corrigidas relacionadas a períodos anteriores sobre as classes relevantes de transações, saldos contábeis ou divulgação, e sobre as demonstrações contábeis como um todo (ver item A23).

**Aplicação e outros materiais explicativos**

**Avaliação do efeito de distorções não corrigidas** (ver itens 10 a 11)

A14. A determinação de materialidade pelo auditor de acordo com a NBC TA 320 é frequentemente baseada em estimativas dos resultados financeiros da entidade, porque os resultados efetivos podem ainda não ser conhecidos. Portanto, antes de avaliar o efeito de distorções não corrigidas, pode ser necessário revisar a materialidade determinada de acordo com a NBC TA 320 com base nos resultados contábeis reais.

A15. A NBC TA 320, item 12, explica que, com o andamento da auditoria, a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação), é revista no caso de o auditor tomar conhecimento de informações durante a auditoria que teriam levado o auditor a determinar inicialmente um valor (ou valores) diferente (NBC TA 320, item 12). Assim, é provável que qualquer revisão significativa tenha sido feita antes de o auditor avaliar o efeito de distorções não corrigidas. Entretanto, se a revisão da materialidade pelo auditor determinada de acordo com a NBC TA 320 (item 10 desta Norma) gerar um valor (ou valores) inferior, a materialidade para execução de auditoria e a adequação da natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria são reconsideradas de modo a se obter evidência de auditoria apropriada e suficiente como base para a opinião de auditoria.

A16. Toda distorção individual de valor deve ser considerada para avaliar seu efeito nas classes relevantes de transações, saldos contábeis ou divulgação, incluindo se o nível de materialidade para a classe específica de transações, saldos contábeis ou divulgação, se houver, foi excedido. (Alterado pela NBC TA 450 (R1))

A17. Além disso, cada distorção individual de divulgação qualitativa deve ser considerada para avaliar seu efeito nas divulgações relevantes, bem como seu efeito geral nas demonstrações contábeis como um todo. A determinação de se a distorção em divulgação qualitativa é relevante, no contexto da estrutura de relatório financeiro aplicável e das circunstâncias específicas da entidade, é questão que envolve o exercício de julgamento profissional. Exemplos em que essas distorções podem ser relevantes incluem:

* descrições imprecisas ou incompletas de informações sobre os objetivos, as políticas e os processos de gestão de capital para entidades com atividades de seguro e bancárias;
* omissão de informações sobre eventos ou circunstâncias que levaram à perda do valor recuperável (*impairment*) (por exemplo, declínio significativo de longo prazo na demanda de metal ou mercadoria (*commodity*)) em entidade mineradora;
* descrição incorreta da política contábil relacionada com item significativo no balanço patrimonial, nas demonstrações do resultado, do resultado abrangente, das mutações do patrimônio líquido ou dos fluxos de caixa;
* descrição inadequada da sensibilidade da taxa de câmbio em entidade envolvida em comércio internacional. (Incluído pela NBC TA 450 (R1))

A18. Para determinar se distorções não corrigidas definidas por natureza são relevantes, conforme requerido pelo item 11, o auditor deve considerar distorções não corrigidas em valores e divulgações. Essas distorções podem ser consideradas relevantes, individualmente ou combinadas com outras distorções. Por exemplo, dependendo das distorções identificadas em divulgações, o auditor pode considerar se:

1. os erros identificados são persistentes ou generalizados; ou
2. diferentes distorções identificadas são relevantes para o mesmo assunto e, consideradas coletivamente, podem afetar o entendimento dos usuários sobre esse assunto.

Essa consideração de distorções acumuladas também é útil na avaliação das demonstrações contábeis, de acordo com o item 13(d) da NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, que requer que o auditor considere se a apresentação geral das demonstrações contábeis foi prejudicada pela inclusão de informações que não são relevantes ou que obscurecem o devido entendimento dos assuntos divulgados. (Incluído pela NBC TA 450 (R1))

A19. Se uma distorção individual é julgada relevante, é improvável que ela possa ser compensada por outras distorções. Por exemplo, se a receita foi significativamente superavaliada, as demonstrações contábeis como um todo serão distorcidas de maneira relevante, mesmo se o efeito da distorção sobre o resultado for completamente compensado por uma superavaliação equivalente de despesa. Pode ser apropriado compensar distorções dentro do mesmo saldo contábil ou da mesma classe de transações; entretanto, antes de concluir que a compensação é apropriada, mesmo entre distorções não relevantes, é considerado o risco de que podem existir distorções não detectadas adicionais. A identificação de diversas distorções não relevantes no mesmo saldo contábil ou na mesma classe de transações pode requerer que o auditor reavalie o risco de distorção relevante para esse saldo contábil ou essa classe de transações.

A20. Determinar se uma distorção de classificação é relevante envolve a avaliação de considerações qualitativas, como o efeito da distorção de classificação sobre cláusulas contratuais de dívida (*covenants*), o efeito sobre contas individuais ou subtotais, ou o efeito sobre os principais índices. Pode haver circunstâncias em que o auditor conclua que uma distorção de classificação não é relevante no contexto das demonstrações contábeis como um todo, mesmo que ela exceda o nível ou níveis de materialidade aplicados na avaliação de outras distorções. Por exemplo, a classificação errada de itens entre linhas do balanço patrimonial pode não ser considerada relevante no contexto das demonstrações contábeis como um todo quando o valor da classificação errada é pequeno em relação à magnitude dos itens afetados nessas contas do balanço patrimonial e não afeta a demonstração do resultado ou algum índice importante.

A21. As circunstâncias relacionadas a algumas distorções podem levar o auditor a avaliá-las como relevantes, individualmente ou quando consideradas juntamente com outras distorções acumuladas durante a auditoria, mesmo se forem inferiores à materialidade para as demonstrações contábeis como um todo. As circunstâncias que podem afetar a avaliação incluem a extensão em que a distorção:

* afeta o cumprimento de requerimentos regulatórios;
* afeta o cumprimento de cláusulas contratuais de dívidas (*covenants*) ou outros requerimentos contratuais;
* refere-se à seleção ou à aplicação incorreta de política contábil que tem efeito não relevante sobre as demonstrações contábeis do período corrente, mas tem provavelmente efeito relevante sobre as demonstrações contábeis de períodos futuros;
* encobre mudança nos resultados ou outras tendências, especialmente no contexto das condições econômicas gerais e do setor;
* afeta índices usados para avaliar a posição patrimonial e financeira, resultados das operações ou fluxos de caixa da entidade;
* afeta informações por segmentos apresentadas nas demonstrações contábeis (por exemplo, a importância do assunto para um segmento ou outra parte do negócio da entidade que foi identificada como tendo papel significativo nas operações ou na rentabilidade da entidade);
* tem o efeito de aumentar a remuneração da administração, por exemplo, possibilitando que sejam satisfeitos os requerimentos para terem direito a bônus ou outros incentivos;
* é significativa considerando o entendimento do auditor de que foram feitas comunicações anteriores a usuários, por exemplo, em relação a resultados previstos;
* refere-se a itens envolvendo partes específicas (por exemplo, se as partes externas da transação têm relação com membros da administração da entidade);
* constitui uma omissão de informações não requeridas especificamente pela estrutura de relatório financeiro aplicável, mas que no julgamento do auditor, é importante para que os usuários entendam a posição patrimonial e financeira, o desempenho das operações ou os fluxos de caixa da entidade; ou
* afeta outras informações que serão incluídas no relatório anual da entidade (por exemplo, informações a serem incluídas no comentário do desempenho constante do relatório da administração) que se pode razoavelmente esperar que influenciem decisões econômicas dos usuários das demonstrações contábeis. A NBC TA 720 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações trata das responsabilidades do auditor relativas a outras informações. (Alterado pela NBC TA 450 (R1))

Essas circunstâncias são apenas exemplos; nem todas estão presentes em todas as auditorias, nem a lista está necessariamente completa. A existência de qualquer circunstância como essas não leva necessariamente à conclusão de que a distorção seja relevante.

A22. A NBC TA 240, item 35, explica como as implicações de distorção, que são, ou podem ser, resultado de fraude, devem ser consideradas em relação a outros aspectos da auditoria, mesmo que a magnitude da distorção não seja relevante em relação às demonstrações contábeis. Dependendo das circunstâncias, distorções em divulgações também podem indicar fraude e, por exemplo, podem ser decorrentes de:

* divulgações enganosas resultantes de tendenciosidade nos julgamentos da administração; ou;
* extensas divulgações duplicadas ou não informativas feitas com a finalidade de obscurecer o devido entendimento de assuntos nas demonstrações contábeis.

Ao considerar as implicações de distorções em classes de transações, saldos contábeis e divulgações, o auditor deve exercer ceticismo profissional, de acordo com a NBC TA 200, item 15. (Alterado pela NBC TA 450 (R1))

A23. O efeito cumulativo de distorções não relevantes não corrigidas relacionadas a períodos anteriores pode ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis do período corrente. Existem diferentes abordagens aceitáveis para a avaliação dessas distorções não corrigidas nas demonstrações contábeis do período corrente pelo auditor. A utilização da mesma abordagem de avaliação garante a consistência entre os períodos.

*Considerações específicas de entidade do setor público*

A24. No caso de auditoria de entidade do setor público, a avaliação da materialidade de distorção também pode ser afetada por responsabilidade estabelecida para o auditor em lei, regulação ou outra autoridade para relatar assuntos específicos, incluindo, por exemplo, fraude.

A25. Além disso, assuntos como interesse público, responsabilidade, integridade e, em particular, garantia de supervisão geral legislativa eficaz, podem afetar a avaliação se um item é relevante em virtude de sua natureza. Esse é especialmente o caso para itens relacionados ao cumprimento de lei, procedimento regulatório ou outra autoridade.

**NBC TA 700 – FORMAÇÃO DA OPINIÃO E EMISSÃO DO RELATÓRIO**

**Aplicação e outros materiais explicativos**

**Aspectos qualitativos das políticas contábeis da entidade** (ver item 12)

A1. A administração faz diversos julgamentos sobre os valores e as divulgações nas demonstrações contábeis.

A2. A NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança, Apêndice 2, contém uma discussão sobre os aspectos qualitativos das políticas contábeis. Ao considerar os aspectos qualitativos das políticas contábeis da entidade, o auditor pode tomar conhecimento de possível tendenciosidade nos julgamentos da administração. O auditor pode concluir que o efeito cumulativo da falta de neutralidade, juntamente com o efeito de distorções não corrigidas, faz com que as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentem distorções relevantes. Os indicadores de falta de neutralidade que podem afetar a avaliação do auditor sobre se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto apresentam distorções relevantes incluem:

* a correção seletiva de erros que chamou a atenção da administração durante a auditoria (por exemplo, corrigir erros cujo efeito é aumentar os lucros apresentados, mas não aqueles cujo efeito é diminuir os lucros apresentados);
* possível tendenciosidade da administração na elaboração de estimativas contábeis.

A3. O item 21 da NBC TA 540 – Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas trata da possível tendenciosidade da administração na elaboração de estimativas contábeis. Indicadores de possível tendenciosidade da administração não constituem, por si só, distorções para fins de atingir conclusões sobre a razoabilidade de estimativas contábeis individuais. Eles podem, contudo, afetar a avaliação do auditor sobre se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto estão livres de distorções relevantes.

**Políticas contábeis divulgadas apropriadamente nas demonstrações contábeis** (ver item 13(a))

A4. Ao avaliar se as demonstrações contábeis divulgam apropriadamente as principais políticas contábeis selecionadas e aplicadas, a consideração do auditor inclui os assuntos a seguir:

* se todas as divulgações relacionadas com as principais políticas contábeis que devem ser incluídas pela estrutura de relatório financeiro aplicável foram feitas;
* se as informações sobre as principais políticas contábeis que foram divulgadas são relevantes e refletem, portanto, o modo como os critérios de reconhecimento, mensuração e apresentação na estrutura de relatório financeiro aplicável foram aplicados a classes de transações, saldos contábeis e divulgações nas demonstrações contábeis nas circunstâncias específicas das operações da entidade e do seu ambiente; e
* sobre a clareza com a qual as principais políticas contábeis foram apresentadas.

**Informações apresentadas nas demonstrações contábeis são relevantes, confiáveis, comparáveis e compreensíveis** (ver item 13(d))

1. A avaliação da compreensibilidade das demonstrações contábeis inclui a consideração dos seguintes assuntos:

* se as informações nas demonstrações contábeis são apresentadas de forma clara e concisa;
* se foi dado destaque para as divulgações significativas (por exemplo, quando há um valor percebido para informações específicas da entidade aos usuários) e se as divulgações são cruzadas adequadamente de forma a não proporcionar desafios significativos para os usuários na identificação das informações necessárias.

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

1. É comum que demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura para fins gerais apresentem a posição patrimonial e financeira, o desempenho das operações e os fluxos de caixa da entidade. A avaliação, quanto a se, em virtude da estrutura de relatório financeiro aplicável, as demonstrações contábeis fornecem divulgações adequadas para permitir que os usuários entendam o efeito de transações e eventos relevantes sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho das operações e os fluxos de caixa da entidade, inclui a consideração de assuntos como:

* a extensão na qual as informações nas demonstrações contábeis são relevantes e específicas para as circunstâncias da entidade; e
* se as divulgações são adequadas para auxiliar os usuários pretendidos a entender:
* a natureza e a extensão dos ativos e passivos potenciais da entidade resultantes de transações ou eventos que não atendem aos critérios para reconhecimento (ou os critérios para o desreconhecimento) estabelecidos pela estrutura de relatório financeiro aplicável;
* a natureza e a extensão dos riscos de distorção relevante resultante de transações e eventos;
* os métodos usados e as premissas e os julgamentos feitos, e suas alterações, que afetam os valores apresentados ou de outra forma divulgados, incluindo as análises relevantes de sensibilidade.

**Avaliação se as demonstrações contábeis alcançam apresentação adequada** (ver item 14)

1. Algumas estruturas de relatório financeiro reconhecem implícita ou explicitamente o conceito da apresentação adequada. Por exemplo, as IFRS citam que uma apresentação adequada requer a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros eventos ou condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento de ativos, passivos, receitas e despesas. Conforme observado no item 7(b), a estrutura de relatório financeiro com apresentação adequada, nos termos do item 13 da NBC TA 200, requer não só o cumprimento com as exigências da estrutura como também reconhece implícita ou explicitamente que o fornecimento de divulgações que vão além daquelas especificamente exigidas pela estrutura pode ser necessário. Por exemplo, a NBC TG 26, item 17(c) requer que a entidade forneça divulgação adicional quando o cumprimento dos requisitos específicos contidos nas normas for insuficiente para permitir que os usuários compreendam o impacto de determinadas transações, outros eventos e condições sobre a posição financeira e o desempenho da entidade.
2. A avaliação do auditor se as demonstrações contábeis alcançam uma apresentação adequada, tanto com relação à apresentação quanto à divulgação, é uma questão de julgamento profissional. Essa avaliação leva em consideração questões como fatos e circunstâncias da entidade, incluindo-se mudanças, com base no entendimento do auditor da entidade e nas evidências de auditoria obtidas durante o trabalho. A avaliação também inclui a consideração, por exemplo, das divulgações necessárias para alcançar uma apresentação adequada decorrentes de assuntos que podem ser relevantes (ou seja, em geral, as distorções são consideradas relevantes se elas puderem influenciar as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis como um todo), como o efeito de exigências de apresentação de relatório que estão sempre evoluindo ou alterações no ambiente econômico.
3. A avaliação se as demonstrações contábeis alcançam uma apresentação adequada pode incluir, por exemplo, discussões com a administração e com os responsáveis pela governança sobre suas visões quanto à razão pela qual uma apresentação específica foi escolhida, assim como sobre alternativas que podem ter sido consideradas. As discussões podem incluir, por exemplo:

* o nível no qual os valores nas demonstrações contábeis estão apresentados em conjunto ou individualmente e se a apresentação de valores ou divulgações obscurecem as informações úteis ou resultam em informações enganosas;
* consistência com a prática adequada da indústria ou se quaisquer desvios são relevantes para as circunstâncias da entidade e se são, portanto, justificados.

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

1. Conforme explicado nos itens A4 e A5 da NBC TA 200, a elaboração das demonstrações contábeis pela administração e, quando apropriado, pelos responsáveis pela governança requer a inclusão da adequada descrição da estrutura de relatório financeiro aplicável nas demonstrações contábeis. Essa descrição informa aos usuários das demonstrações contábeis sobre qual estrutura estão baseadas as demonstrações contábeis.
2. A descrição de que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com uma estrutura específica de relatório financeiro aplicável é apropriada somente se as demonstrações contábeis cumprem todos os requisitos vigentes dessa estrutura durante o período coberto pelas demonstrações contábeis.
3. A descrição da estrutura de relatório financeiro aplicável que contenha linguagem modificada imprecisa ou com restrição (por exemplo, “as demonstrações contábeis estão em conformidade substancial com as normas internacionais de contabilidade”) não é uma descrição adequada dessa estrutura, pois pode enganar os usuários das demonstrações contábeis.

*Referência a mais de uma estrutura de relatório financeiro*

1. Em alguns casos, as demonstrações contábeis podem declarar que foram elaboradas de acordo com duas estruturas de relatório financeiro (por exemplo, a estrutura nacional e normas internacionais de contabilidade). Isso pode ocorrer quando a administração da entidade é solicitada a, ou opta por, elaborar as demonstrações contábeis de acordo com as duas estruturas, caso em que as duas estruturas de relatório financeiro são aplicáveis. Essa descrição é apropriada somente se as demonstrações contábeis estão em conformidade com as estruturas individualmente. Para as demonstrações contábeis serem consideradas elaboradas de acordo com as duas estruturas de relatório financeiro, as demonstrações contábeis devem estar em conformidade com as duas estruturas simultaneamente e sem qualquer necessidade de conciliação das demonstrações. Na prática, o cumprimento simultâneo é improvável, a menos que a jurisdição tenha adotado a outra estrutura (por exemplo, normas internacionais de contabilidade) como sua própria estrutura nacional, ou tenha eliminado todas as barreiras para o cumprimento dela.
2. Demonstrações contábeis que são elaboradas de acordo com uma estrutura de relatório financeiro e que contêm uma nota ou demonstração suplementar conciliando os resultados com os que seriam apresentados segundo outra estrutura não são elaboradas de acordo com essa outra estrutura. Isso ocorre porque as demonstrações contábeis não incluem todas as informações da maneira requerida por essa outra estrutura.
3. Entretanto, as demonstrações contábeis podem ser elaboradas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável e, além disso, descrever, nas notas explicativas às demonstrações contábeis, até que ponto as demonstrações contábeis estão de acordo com outra estrutura (por exemplo, demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a estrutura nacional que também descrevem até que ponto elas estão de acordo com as normas internacionais de contabilidade). Essa descrição pode constituir informações contábeis suplementares, conforme discutido no item 54, e são cobertas pela opinião do auditor se não puderem ser claramente diferenciadas das demonstrações contábeis.

**NBC TA 705 – MODIFICAÇÃO NA OPINIÃO**

**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 se 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 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”, “Opinião adversa” ou “Abstenção de opinião” sobre as demonstrações contábeis.